

REVISORS STRAFFANSVAR

- Medvirkning til overtredelse av regnskapsloven -



Universitetet i Oslo
Det juridiske fakultet

Kandidatnummer: 644
Leveringsfrist: 25. april 2011

Til sammen 15 718 ord

25.04.2011

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>1</u>
1.1	Oppgavens tema og problemstilling	1
1.2	Avgrensning	1
1.3	Metode og rettskilder	2
1.4	Videre fremstilling	3
<u>2</u>	<u>REVISOR OG REVISORS STRAFFANSVAR – OVERSIKT</u>	<u>4</u>
2.1	Revisor	4
2.2	Revisors straffansvar etter revisorloven	6
2.3	Regnskapsloven og regnskapslovens straffebestemmelse	8
2.3.1	Regnskapsloven	8
2.3.2	Regnskapslovens straffebestemmelse	9
2.3.3	Nærmere om medvirkningsbestemmelsen	11
<u>3</u>	<u>KAN REVISOR RAMMES AV REGNSKAPSLOVENS MEDVIRKNINGSBESTEMMELSE?</u>	<u>17</u>
3.1	Innledning	17
3.2	Regnskapslovens og revisorlovens forarbeider	17
3.3	Høyesteretts avgjørelse 2. november 2010	19
3.4	Tidspunktet for revisjonen og avgivelse av revisjonsberetningen	21
3.5	Hvilken handling knytter Høyesterett medvirkningsansvaret til?	24
3.6	Hva slags medvirkning er avgivelse av ren revisjonsberetning?	26
3.6.1	Betydning	26
3.6.2	Fysisk medvirkning	27

3.6.3	Psykisk medvirkning	28
3.6.4	Passiv medvirkning	29
3.7	Høyesterettsavgjørelsens prejudikatverdi	31
3.8	Konklusjon	34
<u>4</u>	<u>NÆRMERE OM AVGIVELSE AV REN REVISJONSBERETNING SOM MEDVIRKNINGSHANDLING</u>	<u>35</u>
4.1	Innledning	35
4.2	Hva som skal omtales i revisjonsberetningen	35
4.3	Hva som menes med ”vesentlig” betydning for årsregnskapet	36
4.4	Hvem som avgir revisjonsberetning	39
4.5	Kan bare den som avgir revisjonsberetningen være medvirker?	40
4.6	Konklusjoner	43
<u>5</u>	<u>NÆRMERE OM GRUNNLAGET FOR AVGIVELSE AV REN REVISJONSBERETNING</u>	<u>45</u>
5.1	Innledning	45
5.2	Hva som menes med ”mangelfull revisjon”	45
5.3	Kan mangelfull revisjon i seg selv være medvirkning?	47
5.4	Konklusjoner	49
<u>6</u>	<u>IDEALKONKURRENS</u>	<u>50</u>
6.1	Innledning	50
6.2	Om idealkonkurrens	50
6.3	Kan revisorlovens og regnskapslovens straffebestemmelser benyttes i idealkonkurrens?	53

6.3.1	Innledning	53
6.3.2	Regnskapslovens og revisorlovens forarbeider	53
6.3.3	Høyesteretts avgjørelse 2. november 2010	55
6.3.4	Forskjellige sider ved det straffbare forholdet?	56
6.3.5	Høyesterettsavgjørelsens prejudikatverdi	58
6.3.6	Konklusjon	58
<u>7</u>	<u>KONKLUSJON OG AVSLUTTENDE BEMERKNINGER</u>	<u>59</u>
<u>8</u>	<u>LITTERATURLISTE</u>	<u>61</u>

1 Innledning

1.1 Oppgavens tema og problemstilling

Oppgavens tema er revisors strafferettslige medvirkningsansvar ved utøvelse av lovpålagt finansiell revisjon.

Ved overtredelse av revisorlovens bestemmelser om utøvelse av lovpålagt finansiell revisjon, kan revisor straffes etter revisorloven § 9-3. Problemstillingen for denne oppgaven er *hvorvidt revisor, for samme handling, i tillegg kan straffes for medvirkning til overtredelse av regnskapsloven.*

Problemstillingen er i beskjedent grad berørt i juridisk teori, og har først i den senere tid vært oppe for domstolene. I kjølvannet av regnskapsskandalene i Finance Credit og Sponsor Service ble tre revisorer, på grunn av forhold ved revisjonen av de nevnte selskaper, tiltalt ikke bare for overtredelse av revisorloven, men også for medvirkning til overtredelse av regnskapsloven. En av revisorene ble nylig dømt etter tiltalen i Høyesterett.¹ Denne dommen vil danne et viktig utgangspunkt for drøftelsen av oppgavens problemstilling.

1.2 Avgrensning

Fremstillingen begrenses til revisors utøvelse av lovpålagt finansiell revisjon, etter bestemmelsene i revisorlovens kapittel 5. Nærmere om dette under punkt 2.1. Rådgivning og annen bistand faller dermed utenfor. Det samme gjør særattestasjoner.

Fremstillingen begrenses videre til revisors medvirkningsansvar. Revisor kan ved utøvelsen av den lovpålagte finansielle revisjon rammes som hovedmann etter andre

¹ Rt 2010 side 1328.

straffebestemmelser enn revisorlovens, se aksjeloven og allmennaksjeloven § 19-2. Slikt hovedmannsansvar faller også utenfor.

For ikke å bli for omfattende, begrenses fremstillingen til medvirkningsansvaret etter regnskapslovens straffebestemmelse. I forlengelsen av medvirkning til overtredelse av regnskapsloven, kan man forestille seg at revisor også kan rammes av medvirkningsansvaret i flere andre lover. For eksempel aksjelovene (overtredelse av utbytteregele mv), verdipapirhandeloven (feilaktige prospektopplysninger), straffeloven (investorbedrageri) og ligningsloven (skattesvik). Dette er interessante spørsmål, men da det ikke er rom for å gå i dybden av dem, må de utelates.

For at noen skal kunne straffes, må alle objektive og subjektive straffbarhetsvilkår være oppfylt.² Av størst interesse for oppgavens problemstilling er hvorvidt revisor objektivt sett kan rammes av medvirkningsansvaret i regnskapslovens straffebestemmelse, og hvorvidt revisorlovens og regnskapslovens straffebestemmelser kan benyttes ved siden av hverandre (idealkonkurrens). Øvrige straffbarhetsvilkår, herunder vilkårene om skyld, tilregnelighet og fravær av straffrihetsgrunner, vil derfor ikke bli behandlet.

Jeg vil også avgrense mot spørsmål knyttet til *forsøk* på medvirkning til overtredelse av regnskapsloven. Forsøk på medvirkning kan i denne sammenheng være en teoretisk mulighet, men lite praktisk.

1.3 Metode og rettskilder

Oppgaven løses ved bruk av alminnelig juridisk metode.

De rettskilder som benyttes er først og fremst lov av 17. juli 1998 nr 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) og lov av 15. januar 1999 nr 2 om revisjon og revisorer (revisorloven), med tilhørende forarbeider, rettspraksis og juridisk teori.

² Se blant annet Eskeland, side 64 flg.

I tillegg benyttes forarbeidene til den nye straffeloven (lov av 20. mai 2005 om straff) og strafferettslig juridisk teori, blant annet ved spørsmål knyttet til den alminnelige medvirkningslæren og den alminnelige konkurranselæren.

1.4 Videre fremstilling

I kapittel 2 vil jeg gi en kort presentasjon av revisor og revisors straffansvar etter revisorloven. Dette for å plassere oppgavens problemstilling i en sammenheng. Videre vil jeg i samme kapittel gi en presentasjon av regnskapsloven og regnskapslovens straffebestemmelse – med vekt på straffebestemmelsens medvirkningstillegg.

Oppgavens problemstilling er, som jeg så vidt var inne på i avgrensningen ovenfor, todelt. For det første er det et spørsmål om hvorvidt revisor objektivt sett kan rammes av medvirkningsansvaret i regnskapslovens straffebestemmelse. Dette spørsmålet, med tilknyttede underspørsmål, behandler jeg i kapitlene 3 til 5.

For det andre er det et spørsmål om hvorvidt revisorlovens og regnskapslovens straffebestemmelser kan benyttes ved siden av hverandre, i idealkonkurrens. Dette spørsmålet behandler jeg i kapittel 6.

I kapittel 7 konkluderer jeg på oppgavens problemstilling, og gir noen korte bemerkninger til betydningen av konklusjonen.

2 Revisor og revisors straffansvar – oversikt

2.1 Revisor

I Norge oppstod revisoryrket på slutten av 1800- tallet.³ Den viktigste årsaken til at det ble etablert en revisjonsordning, var eiernes behov for kontroll av lederne av den virksomhet de eide. I startfasen var revisor på mange måter eiernes forlengede arm.⁴

Etter hvert fant også andre grupper at det var behov for kontroll, for beskyttelse av sine interesser.⁵ Kreditorer, långivere, leverandører og kunder var interessert i informasjon som kunne gi dem grunnlag for å vurdere foretakets stilling og soliditet, før man inngikk forretningsmessige avtaler.⁶ De ansatte i foretaket hadde behov for å vite om foretaket var en sikker arbeidsplass, og om deres lønn og annen godtgjørelse representerte en rettferdig del av verdiskapningen i foretaket.⁷ Offentlige myndigheter hadde behov for informasjon blant annet i forbindelse med skatteinnkreving og annen myndighetsutøvelse. Og lokalsamfunnet hadde behov for å vite om den lokale hjørnestensbedriften var solid, og at det ikke forelå usikkerhet om fortsatt drift.⁸

Revisjonen utviklet seg derfor fra å være en bilagspreget underlagskontroll til å bli en kontroll og attestasjon av at årsregnskapet viste et tilnærmet riktig bilde av foretakets økonomiske stilling, og det ble i stadig sterkere grad krevd at revisor skulle gå over fra å være eiernes representant til å være en ekstern, uavhengig og nøytral person.⁹

Tilliten til at årsregnskapene viser et tilnærmet riktig bilde av foretakenes økonomiske stilling, er i dag en viktig forutsetning for et velfungerende næringsliv og kapitalmarked. Revisors kontroll og attestasjon av årsregnskapene er av stor betydning for at tilliten skal opprettholdes. Revisor blir i denne sammenheng betraktet som ”allmennhetens tillitsperson”.¹⁰

³ Cordt-Hansen, side 19.

⁴ Cordt-Hansen, side 21.

⁵ NOU 1997:9, side 22.

⁶ Cordt-Hansen, side 21.

⁷ Gulden, side 15.

⁸ NOU 1997:9, side 22

⁹ Cordt-Hansen, side 21.

¹⁰ Revisorloven § 1-2.

Lovreguleringen av revisors yrkesutøvelse har utviklet seg i takt med de ulike interessegruppenes behov for pålitelig informasjon. I perioden 1899-1916 ble det tatt inn enkelte bestemmelser om bruk av revisor i konkursloven, akkordloven og aksjeloven. Den første egentlige revisorloven ble vedtatt i 1929. Denne loven satte i utgangspunktet ingen spesielle kompetansekrav til den som skulle utføre revisjonen, eller krav til revisjonens faglige innhold. Visse krav ble imidlertid satt i forskrift til loven to år senere. Etter hvert som aksjelovgivningen og revisjonslovgivningen utviklet seg fra 1950- og 60-tallet ble det stilt stadig strengere krav til revisors kompetanse og uavhengighet, og til revisjonens innhold. At revisjonen skulle ivareta både det offentliges interesser og interessene hos de andre gruppene, kom prinsipielt til uttrykk etter en endring av revisorloven i 1989.¹¹

I dag er revisors yrkesutøvelse i det vesentlige regulert gjennom lov av 15. januar 1999 nr 2 om revisjon og revisorer. Revisors oppgaver ved revisjon av årsregnskap fremgår av lovens kapittel 5¹². Da det vil føre for langt med en detaljert fremstilling av hva revisjon av årsregnskap innebærer, nevner jeg bare hovedtrekkene:

Revisjonens innhold kommer til uttrykk i § 5-1, hvor det fremgår at revisor for det første skal vurdere om årsregnskapet er utarbeidet og fastsatt i samsvar med lov og forskrifter. For det andre skal revisor vurdere om ledelsen i det revisjonspliktige foretaket har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger, i samsvar med lov og forskrifter. For det tredje skal revisor vurdere om opplysninger i årsberetningen (og i eventuell redegjørelse for foretaksstyring) er i samsvar med lov og forskrifter, og om disse opplysningene er konsistent med årsregnskapet. For det fjerde skal revisor se etter at den revisjonspliktige har ordnet formuesforvaltningen på en betryggende måte og med forsvarlig kontroll. Gjennom revisjonen skal revisor for det femte bidra til å forebygge og avdekke misligheter¹³ og feil.

¹¹ Cordt-Hansen, side 19-23.

¹² Ved revisjon av foretak med allmenn interesse er det gitt enkelte tilleggsoppgaver i kapittel 5a.

¹³ At revisor skal bidra til å avdekke misligheter, er blant annet et uttrykk for at revisor anses som et viktig ledd i det offentliges kamp mot økonomisk kriminalitet. Se Ot.prp. nr 75 (1997-98), side 15.

Hvordan revisjonen skal utføres, er regulert i § 5-2, hvor det blant annet fremgår at revisor skal utføre revisjonen etter ”beste skjønn” og i samsvar med ”god revisjonsskikk”. Når det gjelder god revisjonsskikk, antas innholdet i dette begrepet å være uttrykt gjennom Den norske Revisorforenings revisjonsstandards.¹⁴ Feil og svakheter som eventuelt avdekkes, skal påpekes i brev til foretakets ledelse, jf §§ 5-2 fjerde ledd og 5-4. Revisjonen avsluttes med at revisor utsteder en revisjonsberetning, som i prinsippet gir en konklusjon på vurderingstemaene fra § 5-1, jf § 5-6.

Revisjon etter revisorloven kapittel 5 omtales gjerne som ordinær revisjon, lovbestemt revisjon eller lovpålagt finansiell revisjon. Dette er revisors kjernevirksomhet.

I tillegg til den lovpålagte finansielle revisjonen, har revisor etter hvert påtatt seg en rekke andre oppgaver. Dette omfatter lovpålagte eller avtalte attestasjonsoppgaver (særattestasjon), og ulike former for rådgivning og bistand – både overfor egne revisjonsklienter og overfor andre. Slik virksomhet faller utenfor denne oppgavens avgrensning, jf punkt 1.2.

2.2 Revisors straffansvar etter revisorloven

Revisors ansvar knyttet til yrkesutøvelsen er tredelt. I tillegg til disiplinæransvar og erstatningsrettslig ansvar, er det knyttet strafferettslig ansvar til revisors yrkesutøvelse.¹⁵

Straffansvar etter revisorloven følger av lovens § 9-3. Bestemmelsens første ledd gir en oppstilling av de bestemmelser i revisorloven som er straffesanksjonert. Dette omfatter blant annet § 5-1 første og annet ledd om revisjonens innhold¹⁶, § 5-2 første og fjerde ledd om revisors plikter ved utførelsen av revisjonen, §§ 5-3 til 5-5 om dokumentasjon av oppdrag, nummererte brev og oppbevaring av dokumentasjon, og § 5-6 om revisjonsberetning. Etter straffebestemmelsens annet ledd er også § 5-2 annet ledd om

¹⁴ Se mer om begrepene ”beste skjønn” og ”god revisjonsskikk” i Cordt-Hansen, kapittel 5.2.

¹⁵ NOU 1997:9, side 171.

¹⁶ Tredje ledd om at revisor skal bidra til å avdekke misligheter og feil er ikke straffesanksjonert. Dette skyldes at bestemmelsen er ment å uttrykke en av målsettingene med revisjonen. Målsettingen følges opp gjennom øvrige bestemmelser om utførelse av revisjonen. Se Cordt-Hansen, side 164.

god revisjonsskikk straffesanksjonert, men bare i den grad det dreier seg om grove eller gjentatte overtredelser.

Medvirkning er straffbart på samme måte som hovedgjerningen, jf § 9-3 tredje ledd. Medvirkning til overtredelse av revisorlovens bestemmelser vil typisk kunne forekomme der ansvarlig revisor benytter revisormedarbeider eller andre revisorer i selskapet i forbindelse med revisjonsoppdraget.¹⁷

Skyldkravet er forsett eller uaktsomhet, jf § 9-3 første ledd. Dette innebærer at simpel uaktsomhet er tilstrekkelig for straff. I forarbeidene til revisorloven peker departementet på at revisor har en sentral rolle i kampen mot økonomisk kriminalitet. Dette tilsier at ”... *aktsomhetsnormen for revisor bør være forholdsvis streng*”.¹⁸

Straffen er bøter eller fengsel inntil ett år, jf § 9-3 første ledd. En strafferamme på ett år medfører i utgangspunktet at overtredelse er å anse som forbrytelse etter straffeloven § 2. Av straffeprosessuelle årsaker er det tatt inn en særskilt bestemmelse om at overtredelser av revisorloven likevel skal anses som forseelse, jf revisorloven § 9-3 fjerde ledd.¹⁹

Revisors lovovertridelser oppdages ofte ikke før ved gjennomgang av regnskaper i forbindelse med mistanke om andre straffbare forhold. Fordi overtredelsene i slike tilfeller kan ligge langt tilbake i tid, er den vanlige foreldelsesfristen i straffeloven § 67 på to år fraveket, og det er gitt en særskilt foreldelsesfrist på fem år i revisorloven § 9-3 femte ledd.²⁰

¹⁷ Ot.prp. nr 75 (1997-98), side 116.

¹⁸ Ibid.

¹⁹ Ibid.

²⁰ Ibid.

2.3 Regnskapsloven og regnskapslovens straffebestemmelse

2.3.1 Regnskapsloven

Hovedformålet med regnskapsloven²¹ er å bidra til informative og standardiserte årsregnskap, slik at brukerne av regnskapene får nødvendig informasjon.²² Brukerne av regnskapene er de ulike interessegruppene, som omtalt under punkt 2.1.

Regnskapslovens forarbeider utdyper formålet med loven slik:

”... regnskapsloven skal bidra til informative regnskaper for ulike grupper av regnskapsbrukere. Regnskapsbrukerne er dels investorer og kreditorer som tilfører kapital til foretakene, og dels andre grupper som har interesse av å vite hvordan foretaket drives, f.eks. de ansatte og lokalsamfunnet. Informasjonen til kapitalmarkedet skal gi grunnlag for riktig prising av finansielle objekter. Riktig prisdannelse på aksjer er en forutsetning for at ressursbruken i samfunnsøkonomien skal bli best mulig. Gode regnskaper vil også gjøre det vanskeligere for markedsdeltakere å ta ut spekulasjonsgevinster med basis i skjevt fordelt informasjon.”²³

Årsregnskapet skal inneholde resultatregnskap, balanse, kontantstrømoppstilling og noteopplysninger samt eventuelt konsernregnskap, jf regnskapsloven § 3-2.²⁴ I tillegg skal det avgis en årsberetning, jf §§ 3-3 og 3-3a, som i visse tilfeller skal omfatte en redegjørelse om foretaksstyring, jf § 3-3b. I denne oppgaven benytter jeg for enkelthets skyld ”årsregnskap” som et samlebegrep på alle disse dokumentene, årsberetningen inkludert.

Regnskapsloven inneholder en rekke krav til utarbeidelsen av årsregnskapet og til den informasjonen årsregnskapet skal gi. Jeg skal nøye meg med å gi en helt kort oversikt:

Lovens overordnede prinsipp er at årsregnskapet skal gi et rettviseende bilde av den regnskapspliktiges eiendeler og gjeld, finansielle stilling og resultat, jf § 3-2a første ledd. Lovens kapittel 4 inneholder prinsipper for regnskapsføring, kapittel 5 prinsipper for vurdering av eiendeler og gjeld, kapittel 6 oppstillingsplaner for

²¹ Lov av 17. juli 1998 nr 56 om årsregnskap m.v.

²² Se blant annet Innst. O. nr 61 (1997-98) pkt 1.2.

²³ Ot.prp. nr 42 (1997-98), side 7.

²⁴ For små foretak er det valgfritt å utarbeide kontantstrømoppstilling, jf regnskapsloven § 3-2 annet ledd.

presentasjon av resultatregnskap, balanse og kontantstrømoppstilling, og kapittel 7 inneholder krav til noteopplysninger. Krav til årsberetningens innhold er gitt i §§ 3-3 til 3-3b. For små foretak er det i stor grad gitt unntak og forenklete regler for utarbeidelse av årsregnskap.²⁵

Til tross for at regnskapsloven er relativt omfangsrik, er den en rammelov. I likhet med revisorloven henviser regnskapsloven til en rettslig standard for mer utfyllende regler.²⁶ Årsregnskapet skal nærmere bestemte utarbeides i samsvar med ”god regnskapsskikk”, jf regnskapsloven § 4-6. God regnskapsskikk antas uttrykt ved de regnskapsstandarter som utgis av Norsk Regnskapsstiftelse. Innholdet i god regnskapsskikk skal alltid være innenfor rammene av regnskapslovens bestemmelser. Enkelbestemmelser kan bare fravikes når bestemmelsen inneholder en eksplisitt regel om at den kan fravikes når dette er i samsvar med god regnskapsskikk.²⁷

Årsregnskapet utarbeides av foretakets ledelse, og fastsettes av foretakets styre. I de tilfeller foretaket ikke har styre, fastsettes årsregnskapet av deltakerne eller medlemmene. Årsregnskapet skal signeres av samtlige styremedlemmer, alternativt deltakerne eller medlemmene, samt daglig leder, jf regnskapsloven § 3-5 første ledd.

2.3.2 Regnskapslovens straffebestemmelse

Overholdelse av regnskapslovens bestemmelser er viktig av hensyn til regnskapsbrukerne. Avdekking av formuesforbrytelser vil dessuten i stor grad avhenge av at regnskapslovgivningen overholdes. Ved utformingen av regnskapsloven § 8-5 ble det lagt særlig vekt på dette aspektet:

”Det er meget uheldig dersom regnskapspliktige kan unngå forfølging av mulige straffbare forhold som følge av manglende eller mangelfulle regnskaper. Regjeringen vil fremheve at arbeidet med å forebygge økonomisk kriminalitet også er viktig av hensyn til konkurransesituasjonen i næringslivet. Dersom enkelte driver næringsvirksomhet i strid med de fastsatte rammebetingelser, og oppnår økonomisk vinning som følge av dette, vil det

²⁵ Små foretak er definert i regnskapsloven § 1-6.

²⁶ Jf revisorlovens ”god revisjonsskikk”.

²⁷ Ot.prp. nr 42 (1997-98), side 103.

vanskeliggjøre situasjonen for næringsdrivende som driver konkurrerende virksomhet i henhold til de regelfastsatte rammebetingelsene.”²⁸

Regnskapsloven § 8-5 rammer enhver overtredelse av regnskapsloven. Bestemmelsen opererer imidlertid med ulike straffnivåer for vesentlig og ikke vesentlig overtredelse.

Straffebestemmelsens første ledd rammer den som ”vesentlig overtrer” regnskapsloven. Jeg går ikke nærmere inn på hva som menes med vesentlig overtredelse her, men viser til punkt 4.3, hvor spørsmålet i noen grad blir berørt. Straffen er i slike tilfeller bøter eller fengsel inntil tre år, men dersom det foreligger særlig skjerpene omstendigheter utvides rammen til seks år. Dersom den som dømmes i tillegg har vært straffet for tilsvarende forhold tidligere, utvides strafferammen ytterligere, med inntil det halve, jf tredje ledd. Øvre strafferamme for vesentlig overtredelse av regnskapsloven er dermed ni år.

Annet ledd rammer den som ”for øvrig” overtrer loven. Dette omfatter enhver overtredelse som ikke er vesentlig. Straffen er i slike tilfeller bøter eller fengsel inntil tre måneder. Har den som dømmes tidligere vært straffet for tilsvarende forhold, utvides strafferammen til seks måneder.

Ved både vesentlig og ikke vesentlig overtredelse er skyldkravet forsett eller uaktsomhet, jf første og annet ledd. Foreldelsesfristen er to år for ikke vesentlige overtredelser. Ved vesentlige overtredelser stopper fristen å løpe under konkurs og gjeldsforhandling – en absolutt frist for slik suspensjon er fem år, jf fjerde ledd.

Straffebestemmelsen retter seg i utgangspunktet mot de som har ansvaret for utarbeidelse og fastsettelse av årsregnskapet. Det vil først og fremst si styret og daglig leder, og de som ellers er ansvarlige for regnskapsfunksjonen.²⁹

²⁸ Ot.prp. nr 42 (1997-98), sidene 7 og 209.

²⁹ Ot.prp. nr 42 (1997-98) side 209.

Av regnskapsloven § 8-5 første ledd siste punktum og annet ledd siste punktum fremgår det i tillegg uttrykkelig at ”*medvirkning straffes på samme måte*” som hovedgjerningen. I neste punkt vil jeg gå nærmere inn på hva som menes med medvirkning.

Merk at når den nye straffeloven trer i kraft, vil regnskapslovens straffebestemmelse oppheves.³⁰ Straffebestemmelsene i regnskapsloven, bokføringsloven og straffeloven 1902 § 286 slås sammen og erstattes av ny straffelovs §§ 392-394. Gjeldende rett videreføres i det alt vesentlige, selv om Straffelovkommisjonen på flere punkter foreslo en oppmykning.³¹

2.3.3 Nærmere om medvirkningsbestemmelsen

En alminnelig språklig forståelse av ordet ”medvirkning” er at den som på en eller annen måte har hjulpet, rådet, eller tilskyndet hovedmannen til å utføre den straffbare handlingen, er medvirker i lovens forstand.

Da regnskapsloven var på høring, hersket det tvil om rekkevidden av medvirkningsbestemmelsen. Det ble derfor fremmet forslag om å ta inn en nærmere presisering i lovteksten. Departementet konkluderte imidlertid med at det ville være unødig kompliserende å spesifisere nærmere hvem og hva som kan rammes i selve lovteksten.³²

For å gjøre rekkevidden tydeligere tok departementet i stedet inn i forarbeidene at medvirkningsbestemmelsen ”... *bl.a vil kunne være aktuell i forhold til de som mer indirekte har bidratt til overtredelse av regnskapsbestemmelsene, herunder revisor, regnskapsfører eller konsulent som den regnskapspliktige har benyttet*”.³³

Betydningen av at revisor er nevnt i denne sammenhengen, skal jeg komme tilbake til.

³⁰ Lov 2009-06-19 nr 74 pkt 195.

³¹ Ot.prp. nr 22 (2008-09) side 347 flg og kommentarer til §§ 392-394

³² Ot.prp. nr 42 (1997-98) side 210.

³³ Ot.prp. nr 42 (1997-98) side 210.

Som nærmere eksempel på handling som kan rammes, tok departementet videre inn at ”... medvirkning til utstedelse av uriktig dokumentasjon vil kunne rammes av medvirkningsansvaret”.³⁴

Det er noe uklart hva departementet her sikter til. Med ”dokumentasjon” forstår jeg imidlertid at det må være snakk om dokumentasjon av regnskapstransaksjoner og/eller balanseposter. Den som på en eller annen måte bidrar til at den regnskapspliktige utsteder uriktige eller falske dokumenter som grunnlag for regnskapsposter, skulle dermed kunne rammes av medvirkningsbestemmelsen. Reglene om dokumentasjon av regnskapsopplysninger er imidlertid ikke lenger en del av regnskapsloven. I 2006 ble disse reglene tatt ut av regnskapsloven, og erstattet av bokføringsloven.³⁵ Etter det som nå er bokføringsloven § 10 første ledd skal alle bokførte opplysninger være dokumentert, og dokumentasjonen skal ”... utstedes med et korrekt og fullstendig innhold og vise de bokførte opplysningenes berettigelse”. Når bokføringsreglene ikke lenger er en del av regnskapsloven, synes departementets eksempel å ha mistet en del av sin relevans. På den annen side danner de bokførte opplysningene grunnlaget for årsregnskapet, slik at utstedelse av uriktig dokumentasjon for så vidt også kan innebære overtredelse av regnskapsloven, ved at årsregnskapet dermed blir misvisende.

Mer enn dette sier ikke regnskapslovens forarbeider om medvirkningsbestemmelsen.

For en mer grunnleggende forståelse av hva som ligger i medvirkningsbegrepet, må en gå til den alminnelige medvirkningslæren, som er utviklet gjennom rettspraksis og juridisk teori.

I det følgende vil jeg gi en oversikt over medvirkningslærens hovedprinsipper.

Oversikten bygger til dels på den nye straffelovens forarbeider³⁶, hvor det finnes en kort redegjørelse for medvirkningslæren.³⁷ I hovedsak bygger den imidlertid på Erling

³⁴ Ot.prp. nr 42 (1997-98) side 210.

³⁵ Regnskapslovens kapittel 2 ble satt ut av kraft i 2006, og erstattet av lov 19. november 2004 om bokføring (bokføringsloven).

³⁶ NOU 1992:23 side 76 flg. og Ot.prp. nr 90 (2003-04) side 196 flg.

³⁷ Forarbeidenes redegjørelse bygger på rettspraksis og juridisk teori, i hovedsak Andenæs’ ”Alminnelig strafferett”.

Johannes Husabøs ”*Straffansvarets periferi*”, som gir en utfyllende og mer ”moderne” fremstilling av medvirkningslæren.

Etter medvirkningslæren må en medvirkningshandling finne sted *før* eller *under* utførelsen av hovedgjerningen. Dersom bistanden finner sted *etter* at hovedhandlingen er utført, er det ikke snakk om medvirkning. Et klassisk eksempel på en etterfølgende handling er at vedkommende hjelper til med å bringe det borttatte tyvegods til et skjulested. (I enkelte tilfeller vil en etterfølgende handling kunne være medvirkning til en påfølgende hovedhandling, som omfattes av et annet straffebud, for eksempel heleri). Det avgjørende for om det er medvirkning eller etterfølgende bistand, vil i prinsippet være om hjelpen eller tilsagnet om hjelp er gitt før eller etter at den straffbare handling er utført.

Den nye straffelovens forarbeider bygger på det syn at det ikke kreves årsakssammenheng mellom medvirkningshandlingen og hovedovertrederens handling. Det kan være medvirkning selv om det er på det rene at hovedhandlingen ville ha blitt gjennomført uavhengig av medvirkeren. En kan for eksempel tenke seg at en innbruddstyv får en kamerat til å stå vakt. Kameraten kan da straffes for medvirkning, selv om det er klart at innbruddet hadde funnet sted også uten kameratens hjelp.

Husabø har en litt annen tilnærming til spørsmålet om årsakssammenheng.³⁸ Etter hans syn gjør behovet for et kriterium som får frem sammenhengen mellom medvirkning og hovedgjerning, at det er hensiktsmessig å formulere et årsakskrav. Han legger imidlertid et noe annet innhold i årsaksbegrepet enn tidligere teorier. I stedet for å knytte årsakskravet til betingelseslæren, knytter han det til det han kaller ”*den faktiske hendingsgangen*”. Dette innebærer at medvirkerens handling ikke nødvendigvis må være en *betingelse* for hovedmannens handling, men at den på en eller annen måte må stå i et medvirkende *årsaksforhold* til hovedgjerningen. Husabøs modell er i samsvar med rettspraksis, og gir samme *resultat* som den mer klassiske fremstillingen av medvirkningslæren, slik den blant annet fremgår i den nye straffelovens forarbeider. I det videre vil jeg holde meg til Husabøs modell.

³⁸ Husabø, side 48-60.

Det er tre hovedformer for medvirkning – fysisk medvirkning, psykisk medvirkning og passiv medvirkning.

Fysisk medvirkning kan blant annet bestå i at medvirkeren bistår ved å skaffe hovedmannen et middel for utførelsen av hovedgjerningen, for eksempel en pistol. Middelet trenger ikke nødvendigvis å være av fysisk art, for eksempel kan opprettelsen av et firma gi et viktig middel for å kunne drive ulovlig import. Fysisk medvirkning kan også knytte seg til stedet for hovedgjerningen, for eksempel ved at medvirkeren gir hovedmannen fysisk tilgang til huset der han skal stjele et kunstverk. Videre kan medvirkningen knytte seg til subjektet for hovedgjerningen, medvirkeren setter hovedmannen bedre i stand til å utføre gjerningen, for eksempel ved å bistå med transport. Eller medvirkningen kan knytte seg til objektet for hovedgjerningen, for eksempel at medvirkeren stiller offeret til disposisjon eller klargjør det for krenking.³⁹

Husabøs modell oppstiller to krav for at det skal foreligge fysisk medvirkning. For det første årsakskravet, som anses oppfylt dersom ”... *resultatet av medverkaren sin handlingsmåte inngår i den faktiske føresetnadsbasisen for hovedgjerninga*”.⁴⁰ Altså at resultatet av medvirkerens handling inngår i det komplekse settet av faktiske forutsetninger for at hovedmannen kunne handle som han gjorde. For det andre stilles det krav om at handlingen må være *rettsstridig*. Rettsstridskravet innebærer en konkret vurdering av påregnelighet, handlingens objektive karakter, og den faren handlingen representerer. Vurderingen er sammenfallende med den objektive delen av en uaktsomhetsvurdering. Illustrerende i den sammenheng er § 23 i den nye straffeloven, hvor den objektive delen av uaktsomhetsvurderingen er formulert som et spørsmål om personen har handlet ”... *i strid med kravet til forsvarlig opptreden på et område*...”. Sagt på en annen måte er spørsmålet om personen ut fra den aktuelle rolleforventningen objektivt sett ”... *burde ha handla annleis*”.⁴¹

³⁹ Husabø, side 83-89.

⁴⁰ Husabø, side 81.

⁴¹ Husabø, side 95-99.

Psykisk medvirkning kan skje gjennom oppmuntring, forslag, støtte, råd, opplysninger overtalelse, ordre mv.⁴² Psykisk medvirkning skjer i de fleste tilfeller i form av verbal påvirkning, men kan også skje non-verbalt, for eksempel ved bruk av tegn og vink. Også vanlige faktiske handlinger kan etter forholdene motivere andre til straffbare handlinger, for eksempel det å gi en oppskriftsbok på hjemmebrenning, lommetyveri eller annet lovbrudd.⁴³

Også ved psykisk medvirkning stiller Husabøs modell krav om årsakssammenheng og rettstrid. Kravet om årsakssammenheng er formulert slik at ”... *medverkaren sin handlemåte må ha inngått i den positive motivasjonsbasisen for hovedgjerninga*”.⁴⁴ Medvirkeren må kort sagt ha gitt hovedmannen en – rasjonell eller irrasjonell – grunn til å utføre lovbruddet. Rettsstridskravet inneholder de samme vurderingsmomenter som ved fysisk medvirkning, men ved psykisk medvirkning kan også ytringsfriheten i en del tilfeller spille inn.⁴⁵

Passiv medvirkning forekommer langt sjeldnere enn fysisk og psykisk medvirkning. Høyesterett har i en rekke saker understreket at passivitet ikke uten videre er nok til medvirkningsansvar. Her som ellers utløser passivitet bare ansvar i unntakstilfeller, der nærmere vilkår er oppfylt.⁴⁶

De nærmere vilkårene er i Husabøs modell kalt årsakskravet og tilknytningskravet. Årsakskravet blir uttrykt slik at medvirkerens unnlattelse av å handle må stå i en *hindringssammenheng* med hovedgjerningen. Kravet er oppfylt når ”... *den alternative handlinga anten fysisk eller psykisk ville ha motverka hovudgjerninga*”.⁴⁷ Tilknytningskravet innebærer at det må foreligge en særlig forbindelse mellom medvirkeren og den interessekrenkelse straffebudet retter seg mot. En særlig forbindelse som skaper en særlig *forventning* om handling.⁴⁸ Ved vurderingen må det

⁴² Husabø, side 135-141.

⁴³ Husabø, side 128-129.

⁴⁴ Husabø, side 122.

⁴⁵ Husabø, side 143-144.

⁴⁶ Husabø, side 174.

⁴⁷ Husabø, side 184.

⁴⁸ Husabø, side 186.

tas stilling til hva medvirkeren kunne og burde ha gjort, og om ”... *det i den konkrete situasjonen var rimeleg å forventa ei slik handling*”.⁴⁹

I det følgende skal jeg gå mer konkret til verks og undersøke hvorvidt revisor objektivt sett kan rammes av regnskapslovens medvirkningsbestemmelse.

⁴⁹ Husabø, side 197.

3 Kan revisor rammes av regnskapslovens medvirkningsbestemmelse?

3.1 Innledning

Spørsmålet er om revisor objektivt sett kan rammes av medvirkningsansvaret i regnskapslovens straffebestemmelse, ved utøvelse av *lovpålagt finansiell revisjon*.

Selv om rådgivning og bistand faller utenfor oppgavens avgrensning, er det hensiktsmessig å nevne at det ikke er tvilsomt at revisors rådgivning og bistand kan rammes av medvirkningsansvaret. Etter rettspraksis⁵⁰ og juridisk teori⁵¹ skal det lite til før en profesjonell rådgiver vil bli ansett som medvirker til hovedmannens straffbare handling. Det er ikke vanskelig å se for seg at revisor kan rammes av medvirkningsansvaret for eksempel ved å gi råd som fører til uriktig regnskap, eller ved å bistå med utarbeidelse av uriktige regnskapsestimer.

Det er langt mindre opplagt at revisor kan rammes ved utøvelse av *ren* lovpålagt finansiell revisjon.

Jeg vil først gå inn i regnskapslovens og revisorlovens forarbeider, for å se om spørsmålet er berørt der, før jeg går inn på rettspraksis og den alminnelige medvirkningslæren.

3.2 Regnskapslovens og revisorlovens forarbeider

I regnskapslovens forarbeider er revisor nevnt blant eksemplene på de som kan tenkes å rammes av medvirkeransvaret, se punkt 2.3.3. Det fremgår imidlertid ikke om departementet da kun sikter til revisors rådgivning og bistand, eller om revisor også kan rammes ved utøvelse av lovpålagt finansiell revisjon.

Siden departementet nevner revisor i sammenheng med regnskapsfører og konsulent som den regnskapspliktige har benyttet, synes det mest nærliggende å anta at

⁵⁰ Se blant annet Rt 1996 side 391.

⁵¹ Eskeland, side 209. Husabø, side 151.

departementet sikter til revisors rådgivning og bistand. Det er imidlertid ikke tilstrekkelig grunnlag for å trekke noen konklusjon ut av dette.

Regnskapslovens forarbeider sier ellers lite om medvirkningsansvaret, og synes ikke å gi særlige holdepunkter verken for eller imot at revisor kan rammes av medvirkningsansvaret ved utøvelse av lovpålagt finansiell revisjon.

I revisorlovens forarbeider nevner Revisorlovutvalget at revisor, ved ”... *utøvelsen av sine plikter som valgt revisor...*”, kan rammes av en rekke andre straffebud i den alminnelige straffelov eller spesiallovgivningen – både som hovedmann og medvirker. Dette gjelder for eksempel ”... *regnskapslovgivningen, ligningsloven og merverdiavgiftsloven*”.⁵²

Når Revisorlovutvalget uttaler at revisor kan rammes av disse andre straffebudene ved ”*utøvelsen av sine plikter som valgt revisor...*”, kan det synes som om utvalget sikter til utøvelsen av den lovpliktige finansielle revisjonen. Revisors plikter som valgt revisor innbefatter imidlertid også en rekke særattestasjoner, som er regulert og straffebelagt i ulike særlover. Det kan også tenkes at utvalget sikter til revisors rådgivning og bistand til egne revisjonsklienter. Det er med andre ord ikke gitt at utvalget sikter til utøvelsen av den lovpålagte finansielle revisjonen.

Underutvalgets mer utfyllende behandling kan tyde på at man først og fremst har hatt revisors særattestasjon og rådgivning for øye. Underutvalget gir flere eksempler på lover med straffebestemmelser som vil være særlig aktuelle i forbindelse med revisors attestasjons- og rådgivningsvirksomhet; herunder regnskapsloven, straffeloven, aksjeloven, ligningsloven, skattebetalingsloven og merverdiavgiftsloven.⁵³

I departementets vurdering av Revisorlovutvalgets innstilling, vises det til at brudd på straffesanksjonerte bestemmelser i revisorloven vil kunne rammes av straffebud i annen lovgivning, ”... *f.eks. aksjeloven, ligningsloven eller straffeloven*”.⁵⁴ Regnskapsloven er

⁵² NOU 1997:9 side 171.

⁵³ NOU 1997:9 Vedlegg 2, se side 295 og 297.

⁵⁴ Ot.prp. nr 75 (1997-1998), side 117.

ikke nevnt blant departementets eksempler. Så lenge oppramsingen ikke er ment å være uttømmende, er det imidlertid ikke grunnlag for å si noe om hvorvidt dette er en bevisst eller tilfeldig utelatelse fra departementets side.

Heller ikke revisorlovens forarbeider synes etter dette å gi særlige holdepunkter for eller imot at revisor kan rammes av medvirkningsansvaret ved utøvelse av lovpålagt finansiell revisjon.

3.3 Høyesteretts avgjørelse 2. november 2010

Som jeg nevnte innledningsvis (under punkt 1.1), har spørsmålet den senere tid vært oppe for domstolene, i forbindelse med regnskapsskandalene i Finance Credit og Sponsor Service. Tre revisorer, heriblant en revisormedarbeider, ble tiltalt både for overtredelse av revisorloven og for medvirkning til overtredelse av regnskapsloven, på grunnlag av svakheter ved utøvelsen av den lovpålagte finansielle revisjonen.

Tingretten konkluderte i alle tre saker med at revisor objektivt sett *ikke kan* rammes av regnskapslovens medvirkningsansvar gjennom utøvelse av ren lovpålagt finansiell revisjon.⁵⁵

I de siste to av disse sakene ble avgjørelsen anket, hvorav den ene i løpet av 2010 har vært igjennom både lagmannsrett og Høyesterett. Høyesterett avgjorde 2. november 2010 at revisor *kan* rammes av regnskapslovens medvirkningsansvar gjennom utøvelse av ren lovpålagt finansiell revisjon.⁵⁶

Den videre drøftelsen i inneværende kapittel 3 vil jeg gjøre i lys av Høyesteretts avgjørelse. Jeg vil se nærmere på premissene for avgjørelsen, og hvordan avgjørelsen samsvarer med den alminnelige medvirkningslæren.

⁵⁵ Oslo tingretts dommer av 4. januar 2007, 3. april 2009 og 4. juni 2009. I førstnevnte dom ble imidlertid revisor likevel dømt for medvirkning til overtredelse av regnskapsloven, ved at han etter en lengre diskusjon med klienten godkjente at klienten endret en av notene. Jeg kommer noe nærmere tilbake til denne problemstillingen under punkt 5.3.

⁵⁶ Rt 2010 side 1328.

Før jeg gjør det, vil jeg gi en kort presentasjon⁵⁷ av saken, som gjaldt ”... *hvorvidt en sentral revisormedarbeider ved mangelfull revisjon av et regnskap som inneholder feil, kan straffes for medvirkning til brudd på regnskapsloven*”.

A var statsautorisert revisor og opprinnelig partner i et revisjonsselskap som i 1989 ble fusjonert med det firma som senere ble Y ANS. I forbindelse med en ny fusjon og omstrukturering i 1991 falt A ut som partner og fikk stilling som senior manager, administrativt underlagt statsautorisert revisor B.

A hadde vært revisor for Sponsor Service fra stiftelsen i 1982. Fra 1989 ble Y valgt som selskapets revisor med A som utpekt ansvarlig revisor. Da As stilling endret seg i 1991, overtok B som ansvarlig revisor.

A fikk oppgave som senior manager i teamet som utførte revisjonsoppdraget for Sponsor Service. På grunn av As tidligere relasjon til Sponsor Service, var ordningen at han medundertegnet revisjonsberetningene sammen med ansvarlig revisor B.

I 2003 ble det åpnet konkurs i Sponsor Service. Udekket krav i boet beløp seg til omkring 200 millioner kroner. I tillegg kom tap for investorene på rundt 50 millioner kroner. Medlemmer av selskapets ledelse ble tiltalt for bedragerier overfor selskapets bankforbindelse og garantister samt for overtredelse av regnskapsloven.

A ble som sentral medarbeider i teamet som utførte revisjonen av Sponsor Service, tiltalt for overtredelse av revisorloven og for medvirkning til overtredelse av regnskapsloven.

Tiltalens post II om medvirkning til overtredelse av regnskapsloven ble grunnlagt slik:

”I egenskap som nevnt under post I, for regnskapsårene 2000 og 2001, avga han ren revisjonsberetning, til tross for at revisjonen blant annet inneholdt mangler som nevnt i post I. Konsekvensene av den mangelfulle revisjonen var at årsregnskapene for 2000 og 2001, som var utarbeidet og avlagt av Sponsor Service ASA, blant annet inneholdt følgende feil: (...) Dette

⁵⁷ Basert på Rt 2010 side 1328.

medførte at årsregnskapene viste et vesentlig bedre resultat enn realitetene og en overvurdert balanse.”

A ble frifunnet for tiltalens post II i både tingretten⁵⁸ og lagmannsretten⁵⁹, men dømt av en enstemmig Høyesterett.

Etter Høyesteretts vurdering kvalifiserer ”... *en revisjonsberetning på tross av mangelfulle eller unnlatte revisjonshandlinger, som en medvirkningshandling under regnskapsloven § 8-5.*”

I det følgende vil jeg, som nevnt over, se hvordan Høyesteretts avgjørelse samsvarer med den alminnelige medvirkningslæren.

3.4 Tidspunktet for revisjonen og avgivelse av revisjonsberetningen

Etter den alminnelige medvirkningslæren må en medvirkningshandling finne sted *før* eller *under* utførelsen av hovedgjerningen, jf punkt 2.3.3. Dersom bistanden finner sted *etter* at hovedhandlingen er utført, er det ikke snakk om medvirkning.

Det avgjørende for om det er medvirkning eller etterfølgende bistand, vil i prinsippet være om hjelpen eller tilsagnet om hjelp er gitt før eller etter at den straffbare handling er utført.

I den ovennevnte saken anser Høyesterett hovedgjerningen for å være utført når styret har fastsatt det uriktige regnskapet som selskapets årsregnskap, jf regnskapsloven § 3-1 første ledd annet punktum. Det vil i praksis si når styret har vedtatt og signert årsregnskapet.

Spørsmålet er dermed om revisors handlinger skjer før eller etter dette tidspunktet.

Etter revisorloven § 5-1 første ledd første punktum skal revisor vurdere om årsregnskapet *er* utarbeidet og fastsatt i samsvar med lov og forskrifter, noe som kan

⁵⁸ Oslo tingretts dom av 3. april 2009.

⁵⁹ Lovdatareferanse LB-2009-80355.

indikere at revisjonen i prinsippet er en etterkontroll. Og i revisorloven § 5-6 første ledd første punktum fremkommer det direkte at revisor skal avgi revisjonsberetning *etter* at årsregnskapet er fastsatt.

I tingretten⁶⁰ og lagmannsretten⁶¹ ble det lagt avgjørende vekt nettopp på at revisjon fortrinnsvis innebærer en etterkontroll av det materiale den regnskapspliktige fremlegger, og at revisjonsberetningen avgis etter at årsregnskapet er fastsatt. Tidsaspektet i seg selv skulle dermed utelukke at mangelfull revisjon og avgivelse av ren revisjonsberetning kan være medvirkning til overtredelse av regnskapsloven.⁶²

Høyesterett sa seg uenig med tingretten og lagmannsretten, og pekte på at revisjon vanligvis innebærer en løpende interaksjon med den regnskapspliktige i forkant av fastsettelsen av årsregnskapet.

Den typiske revisjonsprosessen kan deles i tre faser – planlegging, interimrevisjon og årsoppgjørrevisjon.⁶³ Planleggingen og interimrevisjonen foregår gjerne på høstparten i regnskapsåret, og innebærer blant annet kartlegging, risikovurderinger og testing av selskapets styringssystemer og interne kontrollrutiner. Eventuelle feil eller svakheter som avdekkes, kommuniseres til klientens ledelse, jf revisorloven §§ 5-2 fjerde ledd og 5-4.

Årsoppgjørrevisjonen foregår etter regnskapsårets slutt, i forbindelse med regnskapsavslutning og utarbeidelse av selve årsregnskapet. Avdekkes det feil, blir disse kommunisert til ledelsen. Om feilene ikke korrigeres, vurderer revisor hvorvidt de må få betydning for revisjonsberetningen, jf revisorloven § 5-6 femte og sjette ledd.

I dommen gir Høyesterett en redegjørelse for revisjonsprosessen, for å vise at revisors arbeid med revisjonen starter lenge før styret har fastsatt årsregnskapet, og også lenge

⁶⁰ Oslo tingretts dom av 3. april 2009.

⁶¹ LB-2009-80355.

⁶² Lagmannsretten åpnet imidlertid for at det motsatte *kunne* være tilfelle dersom revisor ”ved uttrykkelig eller stilltiende forhåndstilsagn om ren beretning eller på annen måte gir positiv tilskyndelse til at et regnskap med feilaktig innhold blir fastlagt”. Noe slikt fant lagmannsretten etter bevisførselen ikke grunnlag for å konstatere i nærværende sak.

⁶³ Se Gulden kapittel 16 og Den norske Revisorforenings revisjonsstandarder.

før årsregnskapet er ferdig utarbeidet. Høyesterett viser til at revisjonsoppdraget er et løpende arbeid gjennom regnskapsåret med blant annet kontroll og eventuell korleksjon av feil som revisor avdekker underveis, og konkluderer med at det ikke er slik at et revisjonsoppdrag består i eller begrenser seg til en etterkontroll av det årsregnskapet styret presenterer. Særlig for oppdrag av en viss størrelse ville det verken være hensiktsmessig eller betryggende med en slik arbeidsform.

Når det gjelder revisjonsberetningen, skal denne riktignok *formelt* sett avgis i tid etter at årsregnskapet er fastsatt av styret. Høyesterett påpeker imidlertid at det i alle fall i selskaper av noen størrelse, er en kjensgjerning at et styre normalt ikke undertegner årsregnskapet før revisor har *tilkjennegitt sin villighet* til å avgi revisjonsberetning – enten uttrykkelig eller ved at det ikke er reist innsigelser. Denne tilkjennegivelsen er etter Høyesteretts oppfatning en forutsetning for at styret skal være villig til å fastsette regnskapet som det foreligger.

Det forekommer nok svært sjelden at et styre fastsetter årsregnskapet før revisor på en eller annen måte har tilkjennegitt resultatet av revisjonen, og hva innholdet i revisjonsberetningen vil bli. Både fordi de fleste styremedlemmer vil vite hva de setter navnet sitt på, og fordi det vil innebære unødig merarbeid om årsregnskapet må styrebehandles på nytt etter eventuell korrigering av feil.⁶⁴

Høyesterett mener derfor at det for den strafferettslige bedømmelsen ikke har betydning at revisjonsberetningen formelt sett ikke avgis – det vil i praksis si underskrives – før styret har fastsatt årsregnskapet ved sine underskrifter.

Etter den alminnelige medvirkningslæren vil det avgjørende for om det foreligger medvirkning eller etterfølgende bistand, som nevnt innledningsvis, være om hjelpen eller *tilsagnet* om hjelp er gitt før eller etter at den straffbare handling er utført. Når Høyesterett legger vekt på revisors uttalte eller uuttalte tilsagn om ren

⁶⁴ For svært små selskaper – typisk aksjeselskap med eneaksjonær, som utgjør styre, daglig leder og regnskapsfører i én og samme person – kan man imidlertid se for seg en viss mulighet for at revisor kan få et ferdig signert og styrebehandlet årsregnskap til revisjon. Men dette hører til de absolutte unntakene, om det i det hele tatt forekommer.

revisjonsberetning i forkant av styrebehandlingen, synes dette å være i tråd med medvirkningslæren.

3.5 Hvilken handling knytter Høyesterett medvirkningsansvaret til?

For den videre drøftelsen er det nødvendig å ta stilling til hvilken handling Høyesterett knytter straffansvaret til. Med andre ord: hva er den straffbare medvirkningshandlingen? Er det avgivelsen av den rene revisjonsberetningen? Eller er det den mangelfulle revisjonen? Eller er det begge deler?

I de få kommentarer som hittil er gitt til dommen, synes det å være ulike oppfatninger om hvordan den kan tolkes når det gjelder spørsmålet om hvilken handling medvirkningsansvaret knyttes til.

I en artikkel i Revisjon og Regnskap nr 1/2011, skriver Mona Berget, som var aktor da saken gikk for tingretten og lagmannsretten, at hun oppfatter Høyesterett slik at revisors medvirkningshandlinger dels er avgivelse av den rene revisjonsberetningen og dels den mangelfulle/unnlatte revisjonen. Samlet sett anses dette som et tilstrekkelig bidrag til at det foreligger strafferettslig medvirkningsansvar for feilene i klientens regnskap.⁶⁵

Senere i samme artikkel viser hun til en omtale⁶⁶ av dommen, hvor det var lagt til grunn at det var en forutsetning for straffansvar at revisormedarbeideren hadde avgitt revisjonsberetning sammen med ansvarlig revisor.⁶⁷

Etter Bergets oppfatning er det ikke grunnlag for en slik forståelse av Høyesteretts avgjørelse. Dette fordi *"medarbeiderens straffansvar knytter seg til utførelsen av den mangelfulle revisjonen, som medførte at det ble avgitt rene revisjonsberetninger som det ikke var grunnlag for, fordi regnskapet inneholdt feil som ikke ble avdekket ved*

⁶⁵ Revisjon og Regnskap nr 1/2011, side 62.

⁶⁶ Revisjon og Regnskap nr 8/2010, Aktuelt-spalten. Også publisert under Faglig informasjon på Revisorforeningens hjemmeside.

⁶⁷ Som nevnt under punkt 3.3 hadde revisormedarbeideren medsignert på revisjonsberetningene.

revisjonen. Straffansvaret knytter seg ikke til avgivelsen av de rene revisjonsberetningene som sådan.”⁶⁸

Jeg er ikke helt enig med Berget. Etter min oppfatning knytter Høyesterett straffansvaret nettopp til avgivelsen av de rene revisjonsberetningene som sådan.

Dette følger for det første av Høyesteretts uttalelse om at avgivelse av en ren revisjonsberetning *på tross av* mangelfulle eller unnlatte revisjonshandlinger, kvalifiserer som en medvirkningshandling etter regnskapsloven § 8-5.

At Høyesterett knytter straffansvaret til avgivelsen av den rene revisjonsberetningen, synliggjøres også når Høyesterett presiserer sin forståelse av tiltalen:

”Det er her av betydning å peke på at tiltalebeslutningens post II beskriver den straffbare handling under regnskapsloven som at A i egenskap av revisor har avgitt en «ren revisjonsberetning, til tross for at revisjonen blant annet inneholdt mangler som nevnt i post I». I grunnlaget for tiltalen er det avslutningsvis angitt at dette medførte «at årsregnskapene viste et vesentlig bedre resultat enn realitetene og en overvurdert balanse». Jeg forstår dette slik at det etter påtalemyndighetens oppfatning er revisors aktive avgivelse av en ren revisjonsberetning, sett i sammenheng med at det ikke er foretatt en forsvarlig revisjon som gir grunnlag for noen slik beretning, som representerer den straffbare medvirkning til bruddet på regnskapsloven. Tiltalens post II bygger altså ikke direkte på at A helt eller delvis har unnlatt å foreta aktsomme revisjonshandlinger med den følge at regnskapet ble uriktig, men snarere på at fastsettelsen av et regnskap som var uriktig, var en konsekvens av at han avga en *ren revisjonsberetning* på bakgrunn av et revisjonsarbeid som var så mangelfullt at det ikke var grunnlag for å avgi noen slik erklæring.”

Slik jeg oppfatter det, sier Høyesterett her at tiltalen ikke direkte bygger på at revisormedarbeideren hadde utført en mangelfull revisjon, men på at han avga en ren revisjonsberetning når det ikke var *grunnlag* for noen slik beretning.

I dette tilfellet var det den mangelfulle revisjonen som gjorde at det ikke var grunnlag for å avgi ren revisjonsberetning. Men man kan like gjerne tenke seg at revisjonen har

⁶⁸ Revisjon og Regnskap nr 1/2011, side 63.

vært god, at den har avdekket alle vesentlige feil, men at feilene ikke blir korrigert. I et slikt tilfelle vil det heller ikke være *grunnlag* for å avgi ren revisjonsberetning.

I det ene tilfellet kan det altså være mangelfull revisjon som gjør at det ikke er grunnlag for å avgi ren revisjonsberetning. I det andre tilfellet kan det være kjente vesentlige feil som gjør at det ikke er grunnlag for å avgi ren revisjonsberetning.

Dette kan omformuleres til et spørsmål om hva revisor visste eller burde ha visst. Kjente vesentlige feil innebærer at revisor *visste* at det ikke var grunnlag for å avgi ren revisjonsberetning. Mangelfull revisjon innebærer at revisor *burde ha visst* at det ikke var grunnlag for å avgi ren beretning (han ville ha avdekket feilene dersom revisjonen hadde vært forsvarlig).

Etter min oppfatning er mangelfull revisjon i denne sammenheng et spørsmål om revisormedarbeiderens *uaktsomhet* ved avgivelse av den rene revisjonsberetningen, og ikke i seg selv en medvirkningshandling.

3.6 Hva slags medvirkning er avgivelse av ren revisjonsberetning?

3.6.1 Betydning

Høyesterett sier ikke direkte om avgivelse av ren revisjonsberetning er å anse som fysisk, psykisk eller passiv medvirkning. Hvorvidt det er det ene eller det andre, har heller ingen større praktisk betydning. Når det i teorien sondres mellom tre former for medvirkning, er dette i første rekke ment som et hjelpemiddel for å trekke den ytre grensen for medvirkningsansvaret. I Husabøs modell benyttes sondringen mellom fysisk, psykisk og passiv medvirkning til å vise ulike *sammenhenger* mellom medvirkningen og hovedhandlingen.⁶⁹ Man kan kanskje si det slik at de tre formene representerer tre ulike måter å *begrunne* at det foreligger medvirkning.

I dette punktet vil jeg gå igjennom de tre formene for medvirkning. Hensikten er ikke først og fremst å plassere avgivelse av ren revisjonsberetning i noen bestemt

⁶⁹ Husabø, side 11.

medvirkningskategori. Hensikten er snarere å se om avgivelse av ren revisjonsberetning oppfyller vilkårene til en eller flere kategorier, og om det dermed på en eller flere måter kan begrunnes at det foreligger medvirkning.

3.6.2 Fysisk medvirkning

Som det fremkommer under punkt 2.3.3, oppstiller Husabøs modell to krav for at det skal foreligge fysisk medvirkning – årsakskravet og rettsstridskravet.

Årsakskravet anses oppfylt dersom ”... *resultatet av medverkaren sin handlingsmåte inngår i den faktiske føresetnadsbasisen for hovudgjerninga*”. Altså dersom resultatet av medvirkerens handling inngår i det komplekse settet av faktiske forutsetninger for at hovedmannen kunne handle som han gjorde. Spørsmålet er dermed om den rene revisjonsberetningen er en del av det faktiske forutsetningsgrunnlaget for at styret kunne fastsette det uriktige årsregnskapet.

Når revisor avgir ren revisjonsberetning til tross for mangelfull revisjon, finner Høyesterett det utvilsomt at vedkommende aktivt bidrar til at revisjonsklienten fastsetter et uriktig årsregnskap. Høyesterett utdyper dette med at ”*karakteren av aktivt bidrag har sammenheng med at der foretaket har regnskapsplikt som i foreliggende sak, vil avgivelsen av revisjonsberetningen reelt sett være bestemmende for regnskapsfastsettelsen... Beretningen gjør det mulig å fastsette det uriktige regnskapet som selskapets årsregnskap.*”

Avgivelsen av revisjonsberetningen er en ytre faktisk handling, og som Høyesterett påpeker, gjør revisjonsberetningen det mulig for styret å fastsette det uriktige årsregnskapet. Dette taler i utgangspunktet for at revisjonsberetningen inngår i det faktiske forutsetningsgrunnlaget for styrets regnskapsfastsettelse, og at årsakskravet til fysisk medvirkning kan synes å være oppfylt.

Som det fremgår under punkt 3.4, avgis imidlertid revisjonsberetningen fysisk først *etter* at styret har fastsatt årsregnskapet. Høyesterett legger derfor i stedet vekt på revisors forutgående *tilkjenneivelse* av at han vil avgi ren revisjonsberetning.

En slik tilkjenneivelse er ikke et ytre faktum på samme måte som den fysiske avgivelsen av revisjonsberetningen. Tilkjenneivelsen kan sammenliknes med et tilsagn om etterfølgende hjelp, der avgivelsen av revisjonsberetningen er den etterfølgende hjelpen. Årsakskravet for fysisk medvirkning er etter dette ikke oppfylt.

Avgivelse av ren revisjonsberetning kan dermed ikke anses å være fysisk medvirkning. Jeg går derfor ikke inn på rettsstridskravet her.

3.6.3 Psykisk medvirkning

Også for psykisk medvirkning stiller Husabøs modell krav om årsakssammenheng og rettsstrid, jf punkt 2.3.3.

Årsakskravet kan formuleres slik at ”... *medverkaren sin handlemåte må ha inngått i den positive motivasjonsbasisen for hovedgjerninga*”. Medvirkeren må kort sagt ha gitt hovedmannen en – rasjonell eller irrasjonell – *grunn* til å utføre lovbruddet. Spørsmålet er dermed om revisors avgivelse av ren revisjonsberetning kan sies å inngå i den positive motivasjonsbasisen for styrets fastsettelse av det uriktige årsregnskapet. Eller med andre ord om revisor gjennom den rene beretningen har gitt styret en *grunn* til å fastsette det uriktige årsregnskapet.

Høyesterett uttaler som nevnt at det for den strafferettslige bedømmelsen ikke har betydning at revisor formelt sett ikke avgir revisjonsberetningen før styret har fastsatt årsregnskapet. Revisors villighet til å avgi revisjonsberetning er nemlig ”... *tilkjennegitt før den tid, enten uttrykkelig eller ved at det ikke er reist innsigelser. Denne tilkjenneivelsen er for alle praktiske formål en forutsetning for at styret ... skal være villig til å fastsette regnskapet som det foreligger.*”

Av revisorloven § 5-6 fjerde ledd fremgår det at en ren revisjonsberetning i prinsippet innebærer en *positiv bekreftelse* av at årsregnskapet kan fastsettes slik det foreligger. Den rene revisjonsberetningen, eller i første omgang revisors tilkjenneivelse av en

sådan, vil dermed klart nok gi styret motivasjon, eller grunn, til å fastsette det uriktige årsregnskapet. Årsakskravet skulle dermed være oppfylt.

Rettsstridskravet anses oppfylt dersom personen har handlet ”... i strid med kravet til forsvarlig opptreden på et område...”. Med andre ord dersom personen ut fra rolleforventningen burde ha handlet annerledes. Vurderingstemaet er sammenfallende med den objektive delen av uaktsomhetsvurderingen. Spørsmålet er om revisor ved tilkjenneivelse og avgivelse av ren revisjonsberetning, objektivt sett har handlet i strid med kravet til forsvarlig opptreden for revisorer. Dette kan i og for seg omformuleres til et spørsmål om revisor objektivt sett hadde forsvarlig grunnlag for å avgi ren revisjonsberetning.

Høyesterett legger til grunn at det ikke var utført en forsvarlig revisjon i henhold til revisorloven, og at revisjonsarbeidet i det hele tatt var så mangelfullt at det ikke var grunnlag for å avgi ren revisjonsberetning. Se nærmere om hva ”mangelfull revisjon” innebærer under punkt 5.2.

At revisjonen var så mangelfull at det objektivt sett ikke var grunnlag for å avgi ren revisjonsberetning, var uomtvistet og ikke gjenstand for ankebehandling i Høyesterett. At avgivelse av ren revisjonsberetning som det ikke er grunnlag for, er rettsstridig, underbygges for øvrig ved at det er straffesanksjonert etter revisorloven § 9-3. Rettsstridskravet skulle dermed være oppfylt.

Avgivelse av ren revisjonsberetning som det ikke er grunnlag for, oppfyller etter dette de objektive vilkårene for psykisk medvirkning.

3.6.4 Passiv medvirkning

For at det skal foreligge passiv medvirkning må, etter Husabøs modell, årsakskravet og tilknytningskravet være oppfylt, jf punkt 2.3.3.

Årsakskravet innebærer at medvirkerens unnlattelse av å handle må stå i en hindringssammenheng med hovedgjerningen. Kravet er oppfylt når ”... den alternative

handlinga anten fysisk eller psykisk ville ha motverka hovudgjerninga”. Spørsmålet blir dermed om det kan motvirke styrets fastsettelse av det uriktige årsregnskapet, dersom revisor anmerker i revisjonsberetningen at årsregnskapet er uriktig.

Høyesterett viser til at revisor etter revisorloven § 5-6 skal angi særskilt om han finner at regnskapet ikke bør fastsettes slik det foreligger; ”*slik bestemmelsen er formulert, er den viktigste siden av plikten etter min oppfatning at revisors anmerkning kan hindre at selskapet overhodet fastsetter et misvisende regnskap.*”

Revisorloven § 5-6 omhandler revisjonsberetningen, og de nevnte anmerkninger skal gis i beretningen, jf femte og sjette ledd. Unnlatelse av å gi anmerkninger i revisjonsberetningen – hvilket i prinsippet er det samme som å avgi ren revisjonsberetning – synes etter Høyesteretts uttalelse å kunne representere passiv medvirkning.

Årsregnskapet blir i de fleste tilfeller korrigert når revisor påpeker at det inneholder vesentlige feil. Samtidig er det en kjensgjerning at det forekommer at et styre fastsetter et uriktig årsregnskap til tross for revisors påpekninger, for eksempel fordi styret er uenig med revisor. Årsakskravet ved passiv medvirkning er imidlertid at medvirkeren ved å handle, hypotetisk sett kunne ha *motvirket* hovedgjerningen, det er ikke krav om at handlingen positivt ville ha *hindret* hovedgjerningen. Årsakskravet skulle dermed være oppfylt.

Tilknytningskravet innebærer at medvirkeren må ha en slik tilknytning til den interessekrenkelse det aktuelle straffebudet retter seg mot, at det skaper en særlig forventning om handling. Ved vurderingen må det tas stilling til om ”... *det i den konkrete situasjonen var rimeleg å forventa ei slik handling*”. Spørsmålet blir dermed, satt noe på spissen, hvorvidt det er rimelig å forvente at revisor gir anmerkninger i revisjonsberetningen når årsregnskapet er uriktig.

Høyesterett viser til at revisor har en *lovpålagt plikt* til å gi anmerkninger i revisjonsberetningen når årsregnskapet er uriktig, jf revisorloven § 5-6 femte og sjette ledd. Se nærmere om innholdet i denne plikten under punkt 4.2. Det må være rimelig å

forvente at revisor oppfyller sin lovpålagte plikt. Dette fremgår ikke minst ved at overtredelse av denne plikten er straffesanksjonert etter revisorloven § 9-3. I det foreliggende tilfellet var det uomtvistet at plikten ikke var overholdt. Tilknytningskravet skulle dermed være oppfylt.

I dansk juridisk teori⁷⁰ nevnes følgende eksempel på passiv medvirkning (eksempelet er hentet fra svensk rett): Revisor R kjente ikke til at det var feil i klientens regnskap. Derimot visste han at revisjonsarbeidet hadde medført betydelige vanskeligheter og en usedvanlig omfattende arbeidsinnsats for hans medarbeidere. Til tross for dette hadde han verken gransket det bakenforliggende regnskapsmaterialet, eller kontrollert at hans medarbeidere hadde klart oppgaven. Högsta domstolen uttalte at en nærmere kontroll ville ha vist at regnskapet var uriktig. Gjennom å avgi ren revisjonsberetning medvirket R til at feilaktige inngangsverdier ble benyttet i de følgende (!) regnskapsår. Han medvirket således uaktsomt til ledelsens bokføringsforbrytelser etter at han hadde fratrådt. For dette ble han idømt en bot.

Avgivelse av ren revisjonsberetning som det ikke er grunnlag for, oppfyller etter dette de objektive vilkårene for passiv medvirkning.

Høyesteretts avgjørelse er dermed i samsvar med den alminnelige medvirkningslæren. At revisors avgivelse av den rene revisjonsberetningen kvalifiserer som en medvirkningshandling etter regnskapsloven § 8-5, kan begrunnes både ut fra vilkårene for psykisk medvirkning og ut fra vilkårene for passiv medvirkning.

3.7 Høyesterettsavgjørelsens prejudikatverdi

Domstolenes avgjørelser gjelder som utgangspunkt bare for de individuelle tilfeller avgjørelsene retter seg mot. Prejudikatlæren bygger imidlertid på den forutsetning at en dom likevel kan avgjøre noe om generelle rettsspørsmål, og dermed ha betydning ut over det foreliggende tilfellet.⁷¹

Spørsmålet her er hvilken prejudikatverdi Høyesterettsdommen har, når det gjelder spørsmålet om hvorvidt revisor kan rammes av medvirkningsansvaret i regnskapslovens straffebestemmelse ved utøvelse av lovpålagt finansiell revisjon.

⁷⁰ Langsted, side 387. Eksempelet er hentet fra Nytt Juridiskt Arkiv 1988 side 383.

⁷¹ Eckhoff, side 164.

Dommen avgjør først og fremst *at* revisor kan rammes av medvirkningsansvaret ved utøvelse av lovpålagt finansiell revisjon. I denne forstand har dommen generell relevans for alle tilfeller der det oppstår spørsmål om revisor ved slik utøvelse har medvirket til overtredelse av regnskapsloven.

Mer konkret, men fortsatt av generell betydning, avgjør dommen at avgivelse av ”... *en ren revisjonsberetning på tross av mangelfulle eller unnlatte revisjonshandlinger*”, kvalifiserer som en medvirkningshandling etter regnskapslovens straffebestemmelse.

Som jeg viste under punkt 3.5, kan dette også formuleres slik at avgivelse av en ren revisjonsberetning *når det ikke er grunnlag* for en slik beretning, kvalifiserer som en medvirkningshandling etter regnskapslovens straffebestemmelse. På dette punktet har dommen dermed også betydning for de tilfeller der revisjonen ikke har vært mangelfull, men ren revisjonsberetning er blitt avgitt til tross for kjente vesentlige feil i årsregnskapet.

Dommen er enstemmig, noe som styrker dens rettskildemessige vekt.

Dommen har imidlertid blitt kritisert for å være tynt begrunnet. I tillegg er det gjort en forholdsvis grov feil i forbindelse med straffutmålingen, noe som kan bidra til å skape tvil om hvorvidt dommen ellers er avsagt på tilstrekkelig betryggende grunnlag.

Feilen består i at Høyesterett utelater at revisormedarbeideren i tingretten og lagmannsretten ble domfelt for grove eller gjentatte brudd på god revisjonsskikk etter revisorloven § 5-2 annet ledd. Høyesteretts begrunnelse for å utelate dette er at brudd på revisorloven § 5-2 annet ledd ikke er straffbart etter revisorloven § 9-3 første ledd.

Høyesterett overser dermed at grove eller gjentatte brudd på revisorloven § 5-2 annet ledd er straffbart etter revisorloven § 9-3 *annet* ledd. At brudd på god revisjonsskikk er

straffesanksjonert, er sentralt når det gjelder revisors straffansvar, og også et viktig tema i revisorlovens forarbeider.⁷²

Riksadvokaten begjærte retting av dommen på grunn av dette. Høyesterett avsto begjæringen i beslutning av 7. januar 2011, men innrømmet samtidig at det var blitt gjort en feil: *"Det som her sies, viser at Høyesterett overså bestemmelsen i revisorloven § 9-3 annet ledd."*⁷³

Denne feilen har ingen direkte betydning for spørsmålet om revisor kan rammes av medvirkningsbestemmelsen i regnskapslovens straffebestemmelse. Men i den grad man mener at avgjørelsen er tynt begrunnet, kan feilen altså skape ytterligere tvil om hvorvidt avgjørelsen er truffet på tilstrekkelig betryggende grunnlag.

Jeg mener at avgjørelsen med fordel kunne vært *tydeligere* begrunnet. Den kan fremstå relativt vanskelig å få grep om, og gir sparsomt med veiledning når det gjelder de vilkår Høyesterett drøfter medvirkningsspørsmålet opp mot. Som jeg har vist i punktene over, mener jeg likevel at de momenter begrunnelsen inneholder gir tilstrekkelig grunnlag til å konkludere med at avgjørelsen er i samsvar med den alminnelige medvirkningslæren.

Avgjørelsen ble nylig fulgt opp i Borgarting lagmannsretts dom av 7. mars 2011, hvor ansvarlig revisor for Sponsor Service ble dømt for det samme forholdet som sin revisormedarbeider. Lagmannsretten siterer i stor grad Høyesteretts begrunnelse, og legger Høyesteretts lovanvendelse til grunn. Forsvarersidens anførsler om svakheter ved premissene i Høyesteretts dom, kunne etter lagmannsrettens vurdering ikke føre til en annen lovanvendelse.⁷⁴

Etter dette må det forventes at Høyesteretts avgjørelse vil bli lagt til grunn i fremtidige saker om revisors medvirkning til overtredelse av regnskapsloven.

⁷² Se NOU 1997:9 side 172.

⁷³ HR-2011-63-A.

⁷⁴ LB-2009-100834.

3.8 Konklusjon

Revisor kan objektivt sett rammes av medvirkningsansvaret i regnskapslovens straffebestemmelse ved utøvelse av lovpålagt finansiell revisjon.

Høyesterett har avgjort at avgivelse av ren revisjonsberetning til tross for mangelfull revisjon, kvalifiserer som en medvirkningshandling etter regnskapslovens straffebestemmelse.

Slik jeg oppfatter det, knytter Høyesterett medvirkningsansvaret til at revisor avga ren revisjonsberetning som det ikke var *grunnlag* for, og ikke til den mangelfulle revisjonen i seg selv. Den mangelfulle revisjonen er i denne sammenheng et uttrykk for revisors *uaktsomhet* ved avgivelse av den rene revisjonsberetningen.

Om man ut fra ovenstående skal trekke en generell regel, kan den formuleres slik at *avgivelse av ren revisjonsberetning som det ikke er grunnlag for, kvalifiserer som en medvirkningshandling etter regnskapslovens straffebestemmelse.*

Høyesteretts avgjørelse er etter min vurdering i samsvar med den alminnelige medvirkningslæren. Avgivelse av ren revisjonsberetning som det ikke er grunnlag for, oppfyller de objektive vilkårene for både psykisk og passiv medvirkning.

I den videre fremstillingen vil jeg se litt nærmere på spørsmål knyttet til avgivelse av ren revisjonsberetning som medvirkningshandling (kapittel 4). Jeg vil også se litt nærmere på spørsmål knyttet til grunnlaget for avgivelse av ren revisjonsberetning (kapittel 5).

4 Nærmere om avgivelse av ren revisjonsberetning som medvirkningshandling

4.1 Innledning

I kapittelet over var konklusjonen at avgivelse av ren revisjonsberetning som det ikke er grunnlag for, kvalifiserer som en medvirkningshandling etter regnskapslovens straffebestemmelse.

I dette kapittelet skal jeg se nærmere på spørsmål knyttet til avgivelse av revisjonsberetningen. Hva skal omtales i revisjonsberetningen? Hvem avgir revisjonsberetningen? Og kan bare den som avgir revisjonsberetningen være medvirker?

4.2 Hva som skal omtales i revisjonsberetningen

Hva som skal omtales i revisjonsberetningen, fremgår av revisorloven § 5-6. Etter fjerde ledd skal revisor blant annet konkludere på følgende:

- Om årsregnskapet etter revisors oppfatning gir et rettvisende bilde (jf regnskapsloven § 3-2 a).
- Om årsregnskapet er utarbeidet i samsvar med lov og forskrifter.
- Om opplysninger i årsberetningen og forutsetningen om fortsatt drift er i samsvar med lov og forskrifter, og om disse opplysningene er konsistente med årsregnskapet.

En såkalt ren revisjonsberetning innebærer at revisor konkluderer positivt på alle punkter.

Dersom regnskapet ikke gir de opplysninger om foretakets resultat og stilling som burde vært gitt, skal revisor ta forbehold, jf revisorloven § 5-6 femte ledd. Og finner revisor at regnskapet ikke bør fastsettes slik det foreligger, skal dette angis særskilt, jf sjette ledd. Det siste kalles en revisjonsberetning med negativ konklusjon.

Revisjonsberetning med forbehold brukes nærmere bestemt når revisor finner å kunne avgi en positiv konklusjon på årsregnskapet som helhet, men hvor det er enkeltelementer revisor ikke kan konkludere positivt på. Etter revisorlovens forarbeider skal revisor ta forbehold dersom forholdet, eller feilinformasjonen, er av ”*vesentlig betydning*” for årsregnskapet.⁷⁵

Revisjonsberetning med negativ konklusjon benyttes dersom det er forhold som er så vesentlige at revisor må konkludere negativt på årsregnskapet som helhet.⁷⁶

Etter dette skal altså regnskapsovertredelser som er av *vesentlig betydning for årsregnskapet* påpekes i revisjonsberetningen.

Overtredelser som ikke er av vesentlig betydning for årsregnskapet, skal ikke påpekes, hvilket innebærer at revisor heller ikke kan rammes av medvirkningsansvaret ved slike overtredelser.

4.3 Hva som menes med ”vesentlig” betydning for årsregnskapet

Jeg vil her si noe om hva som menes med ”vesentlig” i revisorlovens forstand. I og med at regnskapslovens straffebestemmelse også opererer med et vesentlighetsbegrep, er det videre av interesse å si noe om forholdet mellom de to begrepene.

Innholdet i revisorlovens vesentlighetsbegrep fremkommer i revisjonsstandarden ISA 200 pkt 6:

”Generelt sett anses feilinformasjon, herunder utelatelser, å være vesentlig dersom den, enkeltvis eller samlet, med rimelighet kan forventes å påvirke de økonomiske beslutningene som fattes av brukerne på grunnlag av regnskapet. Skjønnsmessige vurderinger av vesentlighet foretas i lys av de rådende omstendigheter, og påvirkes av revisors oppfatning av behovet for finansiell informasjon hos brukerne av regnskapet, og av omfanget av eller typen feilinformasjon, eller en kombinasjon av begge. Revisors mening gjelder for regnskapet totalt sett, og revisor er derfor ikke ansvarlig for å avdekke feilinformasjon som ikke er vesentlig for regnskapet totalt sett.”

⁷⁵ NOU 1997:9 side 56

⁷⁶ Ibid.

Definisjonen på en vesentlig feil er altså at den med rimelighet kan forventes å påvirke de økonomiske beslutningene som fattes av brukerne på grunnlag av årsregnskapet. Brukerne av årsregnskapet ville med andre ord ha disponert annerledes dersom de hadde kjent til feilen.⁷⁷ En investor ville for eksempel ikke ha kjøpt aksjer i selskapet, og banken ville ikke ha innvilget lån, dersom de hadde vært kjent med at selskapets økonomiske situasjon i virkeligheten var langt dårligere enn det årsregnskapet ga inntrykk av.

Da det ofte ikke er kjent hvem som kan komme til å benytte årsregnskapet som beslutningsgrunnlag, eller hvilke beslutningssituasjoner de er i, må revisor falle tilbake på skjønnsmessige vurderinger. Revisor fastsetter en tallmessig grense for hva han antar at brukerne av det konkrete årsregnskapet kan akseptere, uten at det påvirker deres disposisjoner. Dette kalles vesentlighetsgrensen.

En drøftelse av rammene for revisors skjønnsmessige vurderinger i denne forbindelse finnes i ISA 320. Jeg går ikke nærmere inn på vurderingsmomentene her.

Som Gulden⁷⁸ skriver, er revisor mellom barken og veden når han skal fastsette vesentlighetsgrensen. Settes grensen for høyt, er det risiko for at feil som er vesentlige i revisorlovens forstand, blir oversett. Settes den for lavt, blir det anvendt ressurser på å forsøke å avdekke uvesentlig feilinformasjon, og revisjonen blir unødvendig kostbar for klienten. Revisor vil da risikere at klienten går til en konkurrent.

Også regnskapsloven § 8-5 opererer som nevnt med et vesentlighetsbegrep. Første ledd rammer den som *”vesentlig overtrer”* regnskapsloven. Er vesentlighetsbegrepene i de to lovene sammenfallende, slik at revisor ved avgivelse av ren revisjonsberetning bare kan medvirke til *”vesentlig overtredelse”* av regnskapsloven?

Svaret er nei, vesentlighetsbegrepene i revisorloven og i regnskapslovens straffebestemmelse er ikke nødvendigvis sammenfallende. Dette er uttrykkelig sagt i

⁷⁷ Gulden, side 392

⁷⁸ Ibid.

regnskapslovens forarbeider, hvor det heter at ”... straffebestemmelsens vesentlighetsbegrep ikke er identisk med revisorenes vesentlighetsbegrep i forbindelse med revisjon.”⁷⁹

Regnskapslovens forarbeider sier ellers lite om innholdet i straffebestemmelsens vesentlighetsbegrep. I forarbeidene til den nye straffeloven er det imidlertid tatt inn at ”avgjørende for vesentlighetsvurderingen er blant annet virksomhetens art, overtredelsens omfang og de mulige økonomiske konsekvensene av overtredelsen.”⁸⁰

I første omgang kan vurderingskriteriene for de to vesentlighetsbegrepene kanskje fremstå relativt like. Revisorlovens vesentlighetsbegrep er imidlertid sett i forhold til regnskapet totalt sett og regnskapsbrukernes behov for informasjon, mens vesentlighetsbegrepet i regnskapslovens straffebestemmelse retter seg mer mot alvorligheten av overtredelsen.

Ulike vurderingskriterier innebærer at lovbrudd som er vesentlige etter regnskapslovens straffebestemmelse, ikke nødvendigvis er vesentlige fra revisors synsvinkel. I forarbeidene til regnskapsloven er det nevnt at dette typisk vil kunne gjelde falske bilag eller bilag med uriktig innhold, som er ført i regnskapet til tross for at de er virksomheten uvedkommende.⁸¹ Dette er overtredelser som ofte anses alvorlige nok til å innebære vesentlig overtredelse etter regnskapslovens straffebestemmelse, men som ikke nødvendigvis utgjør store nok beløp til å være vesentlig i revisorlovens forstand.

Tilsvarende vil det også kunne forekomme overtredelser som må anses vesentlig fra revisors synsvinkel, men som ikke er vesentlig etter regnskapslovens straffebestemmelse. Typisk vil dette gjelde når det er snakk om små regnskaper. En overtredelse av regnskapsloven kan i denne forbindelse være vesentlig sett i forhold til regnskapet, men ikke alvorlig nok til å være vesentlig etter straffebestemmelsen.

⁷⁹ Ot.prp. nr 42 (1997-98), side 210.

⁸⁰ Ot.prp. nr 22 (2008-2009), side 348.

⁸¹ Ot.prp. nr 42 (1997-98), side 207.

Når begrepene ikke er sammenfallende, kan revisor ved avgivelse av ren revisjonsberetning i prinsippet medvirke til regnskapslovbrudd som er både vesentlige og ikke vesentlige etter regnskapslovens straffebestemmelse.

4.4 Hvem som avgir revisjonsberetning

Etter revisorloven § 5-6 første ledd siste punktum er det ansvarlig revisor som skal signere revisjonsberetningen.

Presiseringen av at det er ansvarlig revisor som skal signere revisjonsberetningen, kom inn etter en lovendring i 2009.⁸² I forarbeidene til endringsloven uttaler departementet at det er et viktig prinsipp at den som er ansvarlig revisor går god for innholdet i revisjonsberetningen, hvilket tilsier at vedkommende bør signere revisjonsberetningen personlig. Dette skal bidra til å sikre notoritet, og kan motvirke at ansvar pulveriseres dersom det i ettertid stilles spørsmål ved beretningens innhold.⁸³

Etter dette er det i utgangspunktet ansvarlig revisor som avgir revisjonsberetning.

I Høyesterettsdommen som ble gjennomgått ovenfor var det imidlertid en *revisormedarbeider* som ble dømt for å ha avgitt ren revisjonsberetning som det ikke var grunnlag for.⁸⁴

Det er nærliggende å gå ut ifra at det er det faktum at revisormedarbeideren medsignerte på revisjonsberetningen som er grunnlaget for å si at revisormedarbeideren ”avga” revisjonsberetning.

Tingretten uttalte på sin side, under spørsmålet om overtredelse av revisorloven, at en medunderskrift av denne art ikke har noen formell plass i lovgivningen, og at retten

⁸² Lov 2009-06-19 nr 60.

⁸³ Ot.prp. nr 78 (2008-2009) side 39.

⁸⁴ Rt-2010-1328

ikke kunne legge til grunn at revisormedarbeideren ved denne hadde undertegnet seg til et straffansvar tilsvarende en ansvarlig revisors.⁸⁵

Lagmannsretten⁸⁶ uttalte at medunderskriften var en praksis som etter revisorlovens system fremsto som uheldig, og at den bidro til å skape tvil om ansvarsforholdet utad. Men heller ikke lagmannsretten synes å ha tillagt medunderskriften *formell* betydning.

Når problemstillingen ikke nevnes i Høyesteretts dom, er det vanskelig å si sikkert om Høyesterett har tillagt medunderskriften tilstrekkelig formell betydning til at revisormedarbeideren kan sies å ha ”avgitt” revisjonsberetning, eller om Høyesterett kan ha oversett problemstillingen.

Jeg konstaterer imidlertid at Høyesterett innledningsvis i dommen nevner at revisormedarbeideren medundertegnet revisjonsberetningene. På bakgrunn av dette går jeg ut fra at Høyesterett har sett problemstillingen, og at Høyesterett mener at medunderskriften innebærer at revisormedarbeideren har ”avgitt” revisjonsberetning.

Utgangspunktet er dermed at det er ansvarlig revisor som avgir revisjonsberetning, men at også revisormedarbeider – i det minste strafferettslig – kan anses å avgir revisjonsberetning dersom han medsignerer på beretningen.

Det kan kommenteres at slik medsignering er uvanlig. Og det er usikkert hvorvidt det i det hele tatt forekommer etter denne Høyesterettsdommen.

4.5 Kan bare den som avgir revisjonsberetningen være medvirker?

Spørsmålet her er om det bare er den som avgir, altså signerer, revisjonsberetningen som kan være medvirker, eller om også revisormedarbeidere som ikke signerer revisjonsberetningen kan rammes.

⁸⁵ Oslo tingretts dom av 3. april 2009.

⁸⁶ LB-2009-80355.

I avgjørelsen som er gjennomgått over⁸⁷, tar Høyesterett etter det jeg kan se ikke stilling til dette spørsmålet. Spørsmålet må derfor søkes løst på bakgrunn av den alminnelige medvirkningslæren, slik den fremgår i punkt 2.3.3.

Jeg vil ta utgangspunkt i et revisjonsteam bestående av ansvarlig revisor og én revisormedarbeider. Revisormedarbeideren utfører revisjonen, mens ansvarlig revisor står for avgivelse av revisjonsberetningen.

Med ”revisormedarbeider” mener jeg den som er underlagt ansvarlig revisor på det konkrete oppdraget. Dette kan være alt fra juniormedarbeidere, seniormedarbeidere og managere, til revisorer som ellers er ansvarlig revisor for egne oppdrag.

Uten å ha grunnlag for det, konkluderer revisormedarbeideren med at årsregnskapet er uten vesentlige feil, og tilkjennegir på en eller annen måte resultatet overfor ansvarlig revisor (1). Ansvarlig revisor avgir dermed – eller i første omgang tilkjennegir at han vil avgi – ren revisjonsberetning (2). Styret fastsetter det uriktige årsregnskapet (3).

Vi har her en hendelsesrekke bestående av tre ledd. Etter Høyesteretts avgjørelse kvalifiserer ledd nr 2 objektivt sett som medvirkning til hovedgjerningen i ledd nr 3. Problemstillingen er om *ledd nr 1* objektivt sett kan være medvirkning til ledd nr 3.

Jeg vil knytte det eventuelle medvirkningsansvaret til revisormedarbeiderens tilkjennegivelse av den positive konklusjonen. Tilkjennegivelsen kan skje uttrykkelig, eller ved at det ikke reises innsigelser mot at ansvarlig revisor avgir ren revisjonsberetning.

Årsakskravet for psykisk medvirkning anses oppfylt dersom revisormedarbeiderens tilkjennegivelse kan sies å inngå i den positive motivasjonsbasisen for ansvarlig revisors avgivelse av den rene revisjonsberetningen. Altså dersom den gir ansvarlig revisor en *grunn* til å avgi slik beretning.⁸⁸ Dette vil vanligvis være tilfellet når det er

⁸⁷ Rt 2010 side 1328.

⁸⁸ Jeg baserer meg på Husabøs medvirkningslære. Se nærmere om vilkårene for psykisk medvirkning under punktene 2.3.3 og 3.6.3.

revisormedarbeideren som har utført revisjonen. Ansvarlig revisor vil normalt ikke avgi revisjonsberetning før revisormedarbeideren har tilkjennegitt sin konklusjon.

Det er slått fast i rettspraksis at en medvirkningshandling kan gå *via* andre medvirkningshandlinger.⁸⁹ At ansvarlig revisor danner et mellomledd mellom revisormedarbeideren og den som utfører hovedgjerningen, er derfor ikke til hinder for at revisormedarbeideren skal kunne rammes av medvirkningsansvaret. I prinsippet er det ingen grense for hvor mange ledd av medvirkning til medvirkning det kan være, så lenge den siste medvirkningshandlingen i rekken står i en direkte årsaksrelasjon til hovedgjerningen.⁹⁰

For revisor som avgir den rene revisjonsberetningen, anses rettsstridskravet oppfylt når det objektivt sett ikke var grunnlag for å avgi ren revisjonsberetning. Det samme kan antakelig legges til grunn for revisormedarbeideren som tilkjennegir sin konklusjon om at den rene revisjonsberetningen kan avgis. Selv om revisorloven i utgangspunktet retter seg mot ansvarlig revisor, er det ingen tvil om at også revisormedarbeidere må utføre sitt arbeid i samsvar med revisorloven. Dette kommer ikke minst til syne ved at revisormedarbeidere kan rammes av straffebestemmelsen i revisorloven § 9-3 for medvirkning til overtredelse av revisorloven.⁹¹

Etter dette vil de objektive vilkårene for psykisk medvirkning – årsakskravet og rettsstridskravet – kunne anses oppfylt.

Også vilkårene for passiv medvirkning vil antakelig kunne anses oppfylt. Årsakskravet ved at revisormedarbeiderens påpekning av at årsregnskapet var uriktig, eller at revisjonen ikke var tilstrekkelig til å gi grunnlag for uttalelse, kunne ha motvirket at ansvarlig revisor avga ren revisjonsberetning. Når det gjelder tilknytningskravet, må det objektivt sett være rimelig å forvente av en revisormedarbeider at han utfører sitt arbeid

⁸⁹ Se blant annet Rt-1986-505.

⁹⁰ Husabø, side 60.

⁹¹ Ot.prp. nr 75 (1997-98) side 116.

i henhold til revisorloven, og at vesentlige feil som dermed avdekkes, bringes videre til ansvarlig revisor.⁹²

Merk at det er de objektive vilkårene for medvirkning som behandles. Revisormedarbeiderens erfaring og kompetanse, ansvarlig revisors oppfølging og veiledning mv. er momenter som inngår ved vurderingen av om de *subjektive* straffbarhetsvilkårene er oppfylt. De subjektive straffbarhetsvilkårene blir ikke behandlet i denne oppgaven, jf avgrensningen under punkt 1.2.

Ofte vil det være mer enn én revisormedarbeider på et revisjonsteam. I utgangspunktet over kan en for eksempel sette inn en manager som mellomledd, slik at revisormedarbeiderens tilkjennevisning av den positive konklusjonen formidles via manageren. I dette tilfellet kan man benytte samme argumentasjon som over. Forskjellen er bare at det er kommet til et nytt ledd av medvirkning til medvirkning.

En kan også se for seg at to eller flere revisormedarbeidere reviderer *hver sin del* av årsregnskapet, og rapporterer uavhengig av hverandre til manager eller ansvarlig revisor. Årsakskravet vil da ikke kunne anses oppfylt for den revisormedarbeideren som har hatt ansvaret for den feilfrie delen av årsregnskapet.

Til sist kan det nevnes at hensynet til *straffverdighet*⁹³ tilsier at også revisormedarbeidere som ikke avgir revisjonsberetning, bør kunne rammes av medvirkningsansvaret. Det straffverdige i revisormedarbeiderens handling kommer tydeligst til syne dersom man tenker seg at den gjøres bevisst, i den hensikt å få ansvarlig revisor til å avgi ren revisjonsberetning. Motivasjonen kan for eksempel være at det har utviklet seg et nært vennskapsforhold til revisjonsklienten. Revisormedarbeideren ønsker å hjelpe klienten med å få fastsatt et årsregnskap som gir et bedre bilde av virksomheten enn det reelt sett er grunnlag for.

4.6 Konklusjoner

Revisor skal ta forbehold eller konkludere negativt i revisjonsberetningen dersom det foreligger forhold som er av *vesentlig betydning* for årsregnskapet. Revisor kan dermed,

⁹² Se nærmere om vilkårene for passiv medvirkning under punktene 2.3.3 og 3.6.4.

⁹³ Eskeland, side 134.

ved avgivelse av ren revisjonsberetning, bare medvirke til regnskapslovbrudd som er av vesentlig betydning for årsregnskapet.

Vesentlighetsbegrepene i revisorloven og i regnskapslovens straffebestemmelse er ikke sammenfallende. Selv om revisor, ved å avgi ren revisjonsberetning, bare kan medvirke til regnskapslovbrudd som er å regne som vesentlig etter revisorloven, er det derfor ikke slik at revisor bare kan medvirke til regnskapslovbrudd som er å regne som vesentlig etter regnskapslovens straffebestemmelse.

I utgangspunktet er det ansvarlig revisor som avgir revisjonsberetning, men også revisormedarbeidere kan – i det minste strafferettslig – anses å avgi revisjonsberetning ved å medsignere på beretningen.

Det er for øvrig ikke bare revisormedarbeidere som medsignerer revisjonsberetningen som kan rammes av medvirkningsansvaret. Andre revisormedarbeidere kan rammes gjennom medvirkning til avgivelse av ren revisjonsberetning (medvirkning til medvirkning).

5 Nærmere om grunnlaget for avgivelse av ren revisjonsberetning

5.1 Innledning

Avgivelse av ren revisjonsberetning som det ikke er grunnlag for, kvalifiserer som en medvirkningshandling etter regnskapslovens straffebestemmelse, jf punkt 3.8.

I dette kapittelet skal jeg se nærmere på spørsmål knyttet til grunnlaget for avgivelse av ren revisjonsberetning. Som jeg har vært inne på, kan det være to årsaker til at det ikke er grunnlag for å avgi slik beretning.

Den ene årsaken er at det foreligger *kjente* vesentlige feil i årsregnskapet. For hva som menes med vesentlige feil, se punkt 4.3 over. Hvorvidt revisor kjente til feilen, vil være et bevisspørsmål som jeg ikke skal gå inn på her.

Den andre årsaken er at den utførte revisjonen er mangelfull, og at den derfor ikke gir forsvarlig grunnlag for uttalelse. I det følgende skal jeg først si noe om hva som menes med ”mangelfull revisjon” i denne sammenhengen. Deretter skal jeg gå tilbake til problemstillingen i punkt 3.5, hvor jeg konkluderte med at Høyesterett knyttet medvirkningsansvaret til avgivelsen av den rene revisjonsberetningen, og ikke direkte til den mangelfulle revisjonen i seg selv. Spørsmålet jeg skal stille her er hvorvidt det i det hele tatt er *mulig* å knytte medvirkningsansvaret direkte til den mangelfulle revisjonen i seg selv.

5.2 Hva som menes med ”mangelfull revisjon”

Det følger av revisorloven § 5-2 første ledd annet punktum at revisor skal påse at vedkommende har *tilstrekkelig grunnlag* til å vurdere om det foreligger brudd på lover og forskrifter av vesentlig betydning for årsregnskapet (heretter vesentlig feilinformasjon, eller vesentlige feil).

Tilstrekkelig grunnlag får revisor ved å utføre en revisjon etter ”beste skjønn” og i samsvar med ”god revisjonsskikk”, jf revisorloven § 5-2 første ledd første punktum og annet ledd første punktum.

Jeg går ikke nærmere inn på hva som ligger i ”etter beste skjønn” og ”god revisjonsskikk” her, da det vil føre for langt.⁹⁴ Jeg nevner imidlertid at innholdet i begrepet ”god revisjonsskikk” antas uttrykt ved Den norske Revisorforenings revisjonsstandarder⁹⁵.

God revisjonsskikk krever at revisor skal oppnå *betryggende sikkerhet* for at årsregnskapet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon:

”Betryggende sikkerhet er en høy grad av sikkerhet. Den oppnås når revisor har innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for å redusere revisjonsrisikoen (det vil si risikoen for at revisor gir uttrykk for en uriktig mening når regnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon) til et akseptabelt lavt nivå. Betryggende sikkerhet er imidlertid ikke absolutt sikkerhet, ettersom det er iboende begrensninger i revisjonen som innebærer at de fleste revisjonsbevis som ligger til grunn for revisors konklusjoner og meninger, er mer underbyggende enn absolutte.”⁹⁶

Revisjonen skal altså gi høy, men ikke absolutt, sikkerhet for at årsregnskapet ikke inneholder vesentlige feil. Det vil alltid være en *viss* risiko for at årsregnskapet inneholder vesentlige feil som ikke avdekkes gjennom revisjonen.

Viser det seg at et revidert regnskap inneholder vesentlige uoppdagede feil, kan revisor kritiseres bare hvis revisjon i henhold til god revisjonsskikk ville ha medført at feilen ble avdekket.⁹⁷

I nærværende sammenheng betyr ”mangelfull revisjon” kort sagt at revisjonen ikke har avdekket vesentlige feil som ellers burde ha blitt avdekket av en revisjon utført i samsvar med god revisjonsskikk.

⁹⁴ Se nærmere om begrepene i Cordt-Hansen, kapittel 5.2.3 flg.

⁹⁵ Fra og med 2010 har Revisorforeningen besluttet at de internasjonale revisjonsstandardene, ISA’ene, skal gjelde som standarder i Norge. Dette er et krav etter EØS-avtalen.

⁹⁶ ISA 200 pkt 5.

⁹⁷ Gulden, side 27

5.3 Kan mangelfull revisjon i seg selv være medvirkning?

I punkt 3.5 konkluderte jeg med at Høyesterett i saken mot revisormedarbeideren knyttet medvirkningsansvaret til at han avga ren revisjonsberetning som det ikke var grunnlag for, og ikke direkte til den mangelfulle revisjonen.

Spørsmålet jeg stiller her er hvorvidt det er *mulig* å knytte et medvirkningsansvar direkte til den mangelfulle revisjonen. Høyesterett tar så vidt jeg kan se ikke stilling til dette spørsmålet.

En aktuell problemstilling er om mangelfull revisjon kan være medvirkning til *utarbeidelsen* av det uriktige årsregnskapet. Altså om revisor gjennom sin mangelfulle revisjon kan bidra til at feil kommer inn i regnskapet.

I punktet over definerte jeg ”mangelfull revisjon” ved at revisjonen ikke har avdekket vesentlige feil, som ellers ville ha blitt avdekket av en revisjon utført i samsvar med god revisjonsskikk.

Mer konkret kan en mangelfull revisjon bestå i at revisor ikke utfører nødvendige revisjonshandlinger, eller at de revisjonshandlingene som utføres ikke er hensiktsmessige eller egnet til å avdekke feilene. Den kan også bestå i at revisor feilvurderer eller ikke forstår at han har en feil foran seg.

Et eksempel på revisors feilvurdering finnes i Oslo tingretts dom av 4. januar 2007 (ansvarlig revisor for Finance Credit). Revisor hadde gjort en vurdering av det (i realiteten feilaktige) inntektsføringsprinsippet selskapene opererte med. Denne vurderingen ledet til at han ikke fant grunn til å ta opp temaet med ledelsen i selskapene. Retten fant at dette ikke var medvirkning. Siden revisor ikke hadde tatt opp temaet med ledelsen, hadde han heller ikke tilskyndet til bruken av det feilaktige prinsippet ved utarbeidelse av årsregnskapet.

For retten knyttet medvirkningsspørsmålet seg med andre ord til om revisor hadde tilkjennegitt sin konklusjon overfor revisjonsklienten, ikke til feilvurderingen i seg selv. Man kan se det slik at feilvurderingen, eller den mangelfulle revisjonen, var en

forutgående handling for det som ville vært selve medvirkningshandlingen, nemlig tilkjennegivelsen av den positive konklusjonen.

Et annet eksempel på revisors feilvurdering, kan være at revisor vurderer det slik at han har avdekket en feil. Han tilkjennegir sin konklusjon overfor revisjonsklienten, som på bakgrunn av revisors tilbakemelding gjør korreksjoner som i stedet innebærer en *reell* feil. Her kommer det ganske tydelig frem at det er revisors tilkjennegivelse som utgjør medvirkningshandlingen. Feilvurderingen, eller den mangelfulle revisjonen, kan i seg selv ikke utgjøre en medvirkningshandling. Klienten hadde nemlig ikke gjort korreksjonen dersom revisor ikke hadde tilkjennegitt resultatet av den mangelfulle revisjonen.

Hva med revisors unnlattelse av å utføre nødvendige revisjonshandlinger? Kan dette være passiv medvirkning til at feil kommer inn i regnskapet? Heller ikke her vil det i så fall være unnlattelsen av å *utføre revisjonshandlingen*, altså den mangelfulle revisjonen, som utgjør en medvirkningshandling, men unnlattelsen av å *påpeke* eventuelle feil⁹⁸ overfor revisjonsklienten, jf revisorloven § 5-2 fjerde ledd og § 5-4. Dette skillet kommer tydeligere frem dersom en tenker seg at revisor faktisk *har* utført handlingen som han skal, og avdekket feilen, men at han unnlater å påpeke den overfor klienten.

En mangelfull revisjon vil i prinsippet alltid utgjøre en forutgående handling for selve medvirkningshandlingen. Medvirkningshandlingen vil bestå i at revisor tilkjennegir sine feilaktige konklusjoner, eventuelt at han unnlater å påpeke feil.

Medvirkningsansvaret synes dermed ikke å kunne knyttes direkte til den mangelfulle revisjonen i seg selv.

I skjæringspunktet mellom revisjon og rådgivning kan en se for seg at revisjonsklienten på forhånd forhører seg med revisor om han vil godta at det gjøres konkrete føringer, og at revisor svarer bekreftende til tross for at føringene innebærer feil.

⁹⁸ For eksempel feil ved regnskapsprinsippene. Slike feil påvirker etterfølgende regnskapsføring, slik at kravet om at medvirkningshandlingen må skje før eller under utføringen av hovedhandlingen, kan være oppfylt.

Dette finnes det også et eksempel på i Oslo tingretts dom av 4. januar 2007 (Finance Credit). En lengre diskusjon med selskapets ledelse endte med at ansvarlig revisor godkjente at en av notene til årsregnskapet ble endret. Endringen medførte at noten ikke lenger oppfylte regnskapslovens krav. Revisors godkjenning innebar etter rettens syn en positiv tilskyndelse til at notekravet ble overtrådt. Retten fant at revisors godkjenning av den endrede noten var svært klanderverdig, og at det var grunnlag for sterk bebreidelse. For dette ble han dømt for medvirkning til overtredelse av regnskapsloven.

Heller ikke i dette tilfellet var det revisors feilvurdering i seg selv som utgjorde medvirkningshandlingen, men tilkjenning av revisors positive konklusjon, altså godkjenningen.

5.4 Konklusjoner

Det kan være to årsaker til at det ikke er grunnlag for å avgi ren revisjonsberetning. Den ene er at det foreligger kjente vesentlige feil i årsregnskapet. Den andre er at den utførte revisjonen er mangelfull, og at den derfor ikke gir forsvarlig grunnlag for uttalelse.

At revisjonen er mangelfull innebærer at den ikke har avdekket vesentlige feil som ellers burde ha blitt avdekket av en revisjon utført i samsvar med god revisjonsskikk. En revisjon i samsvar med god revisjonsskikk skal gi høy, men ikke absolutt, sikkerhet for at årsregnskapet er uten vesentlige feil.

Man kan stille spørsmålet om den mangelfulle revisjonen i seg selv kan utgjøre en medvirkningshandling. Svaret på dette må antakelig bli nei. En mangelfull revisjon vil i prinsippet alltid utgjøre en forutgående handling for selve medvirkningshandlingen. Medvirkningshandlingen vil bestå i at revisor tilkjenner sine feilaktige konklusjoner, eventuelt at han unnlater å påpeke feil.

6 Idealkonkurrens

6.1 Innledning

For at revisor skal kunne straffes etter både revisorlovens og regnskapslovens straffebestemmelser for ett og samme forhold, er det ikke tilstrekkelig at forholdet oppfyller vilkårene i begge straffebestemmelsene. Straffebestemmelsene må i tillegg oppfylle visse vilkår for å kunne benyttes ved siden av hverandre. Når to eller flere straffebestemmelser benyttes ved siden av hverandre på ett og samme forhold, sier man at straffebestemmelsene benyttes i idealkonkurrens.

I det følgende skal jeg si noe generelt om idealkonkurrens, før jeg drøfter hvorvidt regnskapslovens og revisorlovens straffebestemmelser kan benyttes i idealkonkurrens.

6.2 Om idealkonkurrens

Når en person gjennom én eller flere handlinger begår flere straffbare forhold, taler man om konkurrens. Dersom forholdene pådømmes i samme sak, sier man at straffebudene anvendes i konkurrens. Konkurrens betyr egentlig sammenløp, det vil si at bestemmelsene løper ved siden av hverandre.⁹⁹

Det er to hovedformer for konkurrens – realkonkurrens og idealkonkurrens.

Realkonkurrens innebærer at lovbryteren ved *forskjellige* handlinger (etter hverandre) gjør seg skyldig i flere lovovertridelser. Idealkonkurrens innebærer at lovbryteren begår flere lovovertridelser *i en og samme handling*. I det følgende behandles bare idealkonkurrens, da det er denne formen for konkurrens som er av interesse for oppgavens problemstilling.

Spørsmålet om et forhold skal betraktes som ett lovbrudd eller flere i konkurrens, har både strafferettslig og straffeprosessuell betydning. Først og fremst er det av betydning for strafferammen. Regler for fastsettelse av strafferamme i konkurrenstilfeller finnes i straffeloven §§ 62 og 63. Etter straffeloven § 62 heves øvre strafferamme i tilfeller av konkurrens til det dobbelte av maksimumsstraffen i det strengeste straffebudet.

⁹⁹ NOU 1992:23, side 216.

Bestemmelsen tolkes imidlertid innskrenkende, slik at øvre strafferamme ikke kan overstige summen av de øvre strafferammene for de forhold vedkommende dømmes for.¹⁰⁰ Revisorlovens og regnskapslovens straffebestemmelser har en øvre strafferamme på henholdsvis ett og seks år (ni år ved gjentakelse, se punkt 2.3.2). Øvre strafferamme dersom disse bestemmelsene benyttes i konkurrans blir således syv år (ti år ved gjentakelse).

Straffelovgivningen inneholder ingen generelle regler for når det foreligger konkurrans. Konkurrenslæren bygger på prinsipper som er utviklet i rettspraksis og juridisk teori.

I forarbeidene¹⁰¹ til den nye straffeloven er det redegjort for hovedprinsippene i konkurrenslæren, slik den fremgår etter rettspraksis og juridisk teori. Den følgende fremstillingen av reglene om idealkonkurrens er i første rekke basert på forarbeidenes redegjørelse, men inneholder også momenter fra Ståle Eskelands ”Strafferett”¹⁰² og Helge Røstads ”Innkast i straffefeltet”¹⁰³.

Det skilles mellom likeartet og ulikeartet idealkonkurrens.

Likeartet idealkonkurrens vil si at handlingen blir bedømt som flere overtredelser av det *samme straffebudet*. Det er vanlig å anse handlingen som flere lovbrudd dersom den innebærer en krenkelse av den personlige integriteten til flere mennesker. I slike tilfeller vil det være like mange lovbrudd som det er krenkede personer. Annerledes er det dersom handlingen rammer formuesgoder. Selv om gjenstandene til flere personer blir ødelagt på én gang, eller et tyveri rammer flere eiere, vil det vanligvis bli bedømt som ett enkelt lovbrudd. Jeg går ikke nærmere inn på likeartet idealkonkurrens, da det er den ulikeartete idealkonkurrensen som er av interesse for oppgavens problemstilling.

¹⁰⁰ Eskeland, side 414.

¹⁰¹ NOU 1992:23, side 216 flg. og NOU 1983:57, side 232 flg.

¹⁰² Konkurrens behandlet på side 222-232. Spesifikt om idealkonkurrens på side 229-232.

¹⁰³ Konkurrens behandlet på Side 265-301. Spesifikt om idealkonkurrens på side 281-294.

Ulikeartet idealkonkurrens innebærer at lovbrysteren i samme handling overtrer *forskjellige straffebud*. I slike tilfeller kan det by på tvil om de straffebudene som dekker handlingen skal benyttes i konkurrens.

For spørsmålet om hvorvidt en handling som tilfredsstiller gjerningsinnholdet i flere straffebud skal føre til domfellelse for mer enn ett straffebud, har hensynet til at gjerningspersonen ikke skal dømmes mer enn én gang for et straffbart forhold, avgjørende vekt.¹⁰⁴

Gjennom rettspraksis og juridisk teori har det utviklet seg enkelte veiledende prinsipper. Hovedsynspunktet er at straffebudene skal benyttes i konkurrens dersom de retter seg mot *forskjellige sider* av det straffbare forholdet. På den måten gir man uttrykk for handlingens økte straffverdighet i slike saker, samtidig som hensynet til at gjerningspersonen ikke skal straffes mer enn én gang for samme forhold blir ivaretatt.

Dersom straffebudene tar sikte på *samme* side av forholdet, og særlig når de er formulert slik at overtredelse av det ene straffebudet automatisk også vil være en overtredelse av det andre, skal de ikke anvendes i konkurrens. Dette gjelder særlig ved såkalte gradsforbrytelser, der loven graderer overtredelsene innenfor den samme krenkelsestype fra de mindre til de mer grove. Et eksempel på dette er straffebudene i straffelovens kapittel 22 om forbrytelser mot liv, legeme og helbred. Her oppsluker, eller *konsumerer*, det strengeste straffebudet det mindre strenge, slik at det bare er aktuelt å dømme etter det strengeste. Dette omtales gjerne som konsumsjonsprinsippet.

I en del tilfeller har bestemmelsene en felles kjerne, slik at de delvis dekker hverandre. Dette innebærer ikke at bare den ene av dem skal bringes til anvendelse. Dersom det straffbare forholdet først får sin *fulle* dekning ved en sideordnet anvendelse av de delvis sammenfallende straffebudene, kan bestemmelsene anvendes i idealkonkurrens. Avgjørelsen om konkurrens kan i slike tilfeller baseres på flere momenter, blant annet straffebudenes strafferamme og hvorvidt straffebudene verner forskjellige interesser.¹⁰⁵

¹⁰⁴ Eskeland, side 229.

¹⁰⁵ Røstad, side 292.

Når det gjelder spørsmålet om straffebudene verner forskjellige interesser, kan følgende eksempel nevnes: Den som voldtar sin 13-årige datter skal dømmes for voldtekt (strl § 192), for seksuell omgang med noen under 14 år (strl § 195) og for seksuell omgang med noen i rett nedstigende linje (strl § 197). Disse straffebudene verner forskjellige interesser – integritet, mindreårige, og forbudet mot seksuell omgang mellom nært beslektede.¹⁰⁶ Det straffbare forholdet får først sin fulle dekning når de tre straffebudene anvendes ved siden av hverandre.

6.3 Kan revisorlovens og regnskapslovens straffebestemmelser benyttes i idealkonkurrens?

6.3.1 Innledning

Spørsmålet er altså om revisorlovens og regnskapslovens straffebestemmelser kan benyttes ved siden av hverandre på ett og samme forhold.

I det følgende vil jeg først gå inn i regnskapslovens og revisorlovens forarbeider, for å se om spørsmålet er behandlet der, før jeg går inn på rettspraksis og den alminnelige konkurranselæren.

6.3.2 Regnskapslovens og revisorlovens forarbeider

Revisorlovutvalget foreslo opprinnelig at revisorlovens straffebestemmelser ikke skulle gjelde, dersom forholdet ble rammet av et strengere straffebud.¹⁰⁷ Departementet var ikke enig med utvalget, da det fremsto uklart hvilke konsekvenser dette skulle medføre. Departementet så ingen grunn til at ikke revisorlovens straffebestemmelse som utgangspunkt skulle få anvendelse, selv om forholdet også rammes av andre straffebud.¹⁰⁸

Departementet viste til at brudd på straffesanksjonerte bestemmelser i revisorloven vil kunne rammes av straffebud i annen lovgivning, for eksempel aksjeloven, ligningsloven

¹⁰⁶ Eskeland, side 230-231.

¹⁰⁷ NOU 1997:9, side

¹⁰⁸ Ot.prp. nr 75 (1997-98), side 117.

eller straffeloven. I slike tilfeller vil i utgangspunktet prinsippene om idealkonkurrens få anvendelse, hvilket innebærer ”... at straffebud som tar sikte på å ramme ulike sider av samme handling, vil kunne anvendes ved siden av hverandre”.¹⁰⁹

Etter dette er det klart nok at revisorlovens straffebestemmelse kan benyttes i idealkonkurrens med andre straffebestemmelser. Men det er ikke like klart at regnskapslovens straffebestemmelse er blant disse.

Bakgrunnen for Revisorlovutvalgets forslag om at revisorlovens straffebestemmelse ikke skulle gjelde dersom forholdet rammes av et strengere straffebud, fremgår nærmere av underutvalgets utredning¹¹⁰:

I underutvalgets behandling av revisors straffansvar som rådgiver, fremgår det at revisor som opptrer som rådgiver vanligvis vil operere på områder som ”... **regnskapsrett, selskapsrett, skatterett og avgiftsrett**” (min utheving). Underutvalget viser til at rådgivningsvirksomheten da i utgangspunktet må vurderes opp mot vedkommende lovgivnings straffebestemmelser, og ikke opp mot revisorlovens. Men dersom revisor opptrer som kombinert rådgiver og valgt revisor, kan det stille seg annerledes. I slike tilfeller vil revisors rådgivning kunne innebære både overtredelse av revisorlovens bestemmelser om rådgivning til egne revisjonsklienter¹¹¹, og medvirkning til overtredelse av annen lovgivning. Underutvalget viser til at i de straffbare tilfellene vil ”... således revisorlovens og eventuell annen lovgivnings bestemmelser kunne anvendes i konkurrans ...”.

Det fremgår ikke hvorfor, men på bakgrunn av dette fremmet underutvalget forslag om at revisorlovens bestemmelse om straffens omfang skulle utformes med et tillegg om at strafferammen gjelder ”med mindre forholdet rammes av en strengere straffebestemmelse”. Et forslag Revisorlovutvalget altså fremmet videre, men som departementet forkastet.

¹⁰⁹ Ibid.

¹¹⁰ NOU 1997:9 Vedlegg 2, side 299-300.

¹¹¹ Se revisorloven § 4-5.

Ut fra sammenhengen i underutvalgets behandling av temaet, kan det synes som om regnskapsretten, og herunder regnskapslovens straffebestemmelse, inkluderes i ”eventuell annen lovgivnings bestemmelser” som ifølge underutvalget kan benyttes i konkurrans med revisorlovens.

Etter dette kan revisorlovens forarbeider synes å gi en viss, om enn marginal, støtte til at revisorlovens og regnskapslovens straffebestemmelser kan benyttes i idealkonkurrens. I det minste dersom det dreier seg om forhold som kommer i konflikt med reglene om revisors rådgivning til egne revisjonsklienter.

Regnskapslovens forarbeider berører ikke spørsmål knyttet til konkurrens, og gir dermed ingen holdepunkter for eller imot at revisorlovens og regnskapslovens straffebestemmelser kan benyttes i konkurrens.

6.3.3 Høyesteretts avgjørelse 2. november 2010

Som tidligere nevnt, har spørsmålet om revisors medvirkning til overtredelse av regnskapsloven den senere tid vært oppe for rettssystemet – i kjølvannet av at Finance Credit og Sponsor Service gikk over ende. Tre revisorer, herunder en revisormedarbeider, ble tiltalt for overtredelse av revisorloven og medvirkning til overtredelse av regnskapsloven.

I den forbindelse var et av spørsmålene om revisorlovens og regnskapslovens straffebestemmelser kan benyttes i idealkonkurrens.

Tingretten svarte benektende på spørsmålet i alle tre saker.¹¹² I ankerundene mot revisormedarbeideren, kom Høyesterett, i likhet med lagmannsretten, på sin side til at revisorlovens og regnskapslovens straffebestemmelser *kan* benyttes i idealkonkurrens.¹¹³

For en nærmere presentasjon av saken mot revisormedarbeideren, se punkt 3.3.

¹¹² Oslo tingretts dommer av 4. januar 2007, 3. april 2009 og 4. juni 2009.

¹¹³ Rt 2010 side 1328.

Den videre drøftelsen vil jeg gjøre i lys av Høyesteretts avgjørelse, sett opp mot den alminnelige konkurranselæren.

6.3.4 Forskjellige sider ved det straffbare forholdet?

Etter den alminnelige konkurranselæren må straffebudene rette seg mot *forskjellige sider* ved det straffbare forholdet for å kunne benyttes i idealkonkurrens. Vurderingen av om straffebudene retter seg mot forskjellige sider av det straffbare forholdet kan baseres på flere momenter, blant annet straffebudenes strafferamme og hvorvidt straffebudene verner forskjellige interesser, jf punkt 6.2.

Spørsmålet er om revisorlovens og regnskapslovens straffebestemmelser retter seg mot forskjellige sider ved revisors straffbare forhold, eller om de konsumerer hverandre.

Det kan argumenteres for at revisorlovens og regnskapslovens straffebestemmelser verner samme interesse, ved at begge lover har til hensikt å bidra til at regnskapsbrukerne får et rettviseende bilde av selskapets økonomiske stilling.

I saken mot revisormedarbeideren på Sponsor Service-teamet, la tingretten avgjørende vekt på dette synspunktet.¹¹⁴ Tingretten uttalte at hva gjelder viktigheten av korrekte avlagte regnskaper holdt opp mot viktigheten av forsvarlig revisjon av disse, fremstår interessene for dette å være fullstendig de samme etter de to lover. Revisorloven vil kun fremme en kvalitetssikring av de etter regnskapsloven avlagte regnskaper. Tingretten kunne derfor ikke se at betingelsene for anvendelse av de to lovers straffebestemmelser var til stede.

Høyesterett¹¹⁵ kom, i likhet med lagmannsretten¹¹⁶, til et annet resultat. Etter begge disse instansers syn ivaretar de to lovenes straffebestemmelser ulike sider ved det

¹¹⁴ Oslo tingretts dom av 3. april 2009.

¹¹⁵ Rt 2010 side 1328.

¹¹⁶ LB-2009-80355

straffbare forholdet, selv om revisorloven og regnskapsloven har det samme *overordnede formålet*, som er å sikre regnskapsbrukerne korrekt regnskapsinformasjon.

Høyesterett begrunner dette med at de straffesanksjonerte handlingsnormene i regnskapsloven skal sikre at selskapet avgir et korrekt regnskap. Disse handlingsnormene er ikke dekket av revisorlovens normer, som skal sikre kvaliteten på revisors arbeid. At revisorloven og regnskapsloven har det samme overordnede formålet, spiller ingen rolle for vurderingen av om bestemmelsene kan benyttes i idealkonkurrens. De to lovene ivaretar nemlig ulike sider for å kunne nå dette målet.

Lagmannsrettens begrunnelse er noe annerledes. Lagmannsretten peker blant annet på at det ikke er noen direkte sammenheng mellom overtredelse av revisorloven og overtredelse av regnskapsloven:

”Revisor kan ikke straffes for regnskapsfeil hvis han selv har utført en aktsom revisjon, mens revisor kan straffes for overtredelse av revisorloven selv om regnskapet i og for seg er korrekt, for eksempel hvis nødvendige revisjonshandlinger ikke er foretatt. Videre oppstår feilene i regnskapet normalt på et tidligere tidspunkt enn overtredelsen av revisorloven som vanligvis begås i forbindelse med den etterfølgende kontrollen av regnskapet. Dersom svak revisjon også medfører at regnskapsfeil ikke blir avdekket, øker skadepotensialet og straffverdigheten av den mangelfulle revisjonen betydelig.”

En innvending som kunne vært reist mot lagmannsrettens synspunkt, er at økt skadepotensial og straffverdighet ved at feil ikke blir avdekket og påpekt, like gjerne kunne ha inngått som *straffutmålingsmomenter* etter revisorlovens straffebestemmelse. Slik sett kan det i utgangspunktet synes unødvendig å trekke inn regnskapslovens straffebestemmelse for å gi det straffbare forholdet full dekning. Men i så fall ville man ikke ha fanget opp det faktum at regnskapslovens straffebestemmelse har en betydelig høyere strafferamme enn revisorlovens, henholdsvis seks (ni ved gjentakelse) mot ett år.

Etter dette synes Høyesteretts anvendelse av revisorlovens og regnskapslovens straffebestemmelser i idealkonkurrens å være i tråd med den alminnelige konkurrenslæren.

6.3.5 Høyesterettsavgjørelsens prejudikatverdi

Som nevnt under punkt 3.7, bygger prejudikatlæren på den forutsetning at en dom kan avgjøre noe om generelle rettsspørsmål, og dermed ha betydning ut over det foreliggende tilfellet.

Høyesteretts avgjørelse av idealkonkurrensspørsmålet har klart generell betydning. Avgjørelsen vil være relevant for alle tilfeller der det blir spørsmål om å benytte revisorlovens og regnskapslovens straffebestemmelser i idealkonkurrens.

Som det fremgår over, synes avgjørelsen å være i tråd med den alminnelige konkurrenslæren. Den kan også synes å ha en viss støtte i revisorlovens forarbeider. Etter det jeg kjenner til, har dommen heller ikke blitt kritisert på dette punktet.

Avgjørelsen ble, i likhet med avgjørelsen om at revisor kan rammes av regnskapslovens medvirkningsbestemmelse, nylig lagt til grunn i Borgarting lagmannsretts dom av 7. mars 2011.¹¹⁷ Lagmannsretten siterer Høyesteretts begrunnelse, og legger Høyesteretts lovanvendelse til grunn. Under hovedforhandlingen hadde forsvarersiden for øvrig ingen innvendinger mot Høyesteretts lovanvendelse i idealkonkurrensspørsmålet.¹¹⁸

Etter dette må det forventes at Høyesteretts avgjørelse vil bli lagt til grunn i fremtidige saker der det er spørsmål om revisorlovens og regnskapslovens straffebestemmelser kan benyttes i idealkonkurrens.

6.3.6 Konklusjon

Høyesterett har avgjort at revisorlovens og regnskapslovens straffebestemmelser kan benyttes i idealkonkurrens.

Avgjørelsen synes å være i samsvar med den alminnelige konkurrenslæren; revisorlovens og regnskapslovens straffebestemmelser retter seg mot forskjellige sider ved det straffbare forholdet.

¹¹⁷ LB-2009-100834.

¹¹⁸ Jeg fulgte hovedforhandlingen, som fant sted medio februar 2011.

7 Konklusjon og avsluttende bemerkninger

Ved overtredelse av revisorlovens bestemmelser om utøvelse av lovpålagt finansiell revisjon, kan revisor straffes etter revisorloven § 9-3. Problemstillingen for denne oppgaven har vært *hvorvidt revisor, for samme handling, i tillegg kan straffes for medvirkning til overtredelse av regnskapsloven*, jf punkt 1.1.

Jeg har delt problemstillingen i to hovedspørsmål. For det første et spørsmål om en slik handling objektivt sett kan rammes av medvirkningsbestemmelsen i regnskapslovens straffebestemmelse. For det andre et spørsmål om de to lovenes straffebestemmelser kan benyttes i idealkonkurrens.

Gjennomgangen i kapittel 3 har vist at revisor objektivt sett kan rammes av medvirkningsansvaret i regnskapslovens straffebestemmelse ved utøvelse av lovpålagt finansiell revisjon. Se kapitlene 3 til 5 for nærmere om hvordan dette kan skje.

Gjennomgangen i kapittel 6 har vist at revisorlovens og regnskapslovens straffebestemmelser kan benyttes i idealkonkurrens. De to bestemmelsene retter seg mot forskjellige sider ved det straffbare forholdet.

Konklusjonen på oppgavens problemstilling er etter dette at revisor for en og samme handling kan straffes både for overtredelse av revisorlovens bestemmelser om utøvelse av lovpålagt finansiell revisjon, og for medvirkning til overtredelse av regnskapsloven.

Den viktigste betydningen av at revisor kan straffes etter begge bestemmelser, er at straffens øvre ramme utvides betydelig. Mens revisorlovens straffebestemmelse har en øvre strafferamme på ett år, har regnskapslovens en øvre ramme på seks år (ni år ved gjentakelse). Når straffebestemmelsene benyttes i idealkonkurrens, blir øvre strafferamme syv år (ti år ved gjentakelse).¹¹⁹

I praksis skal det nok imidlertid mye til for at revisor skal idømmes straff i en slik størrelsesorden. Sponsor Service-revisorene ble dømt etter revisorloven § 9-3 og

¹¹⁹ Se punkt 6.2.

regnskapsloven § 8-5 første ledd annet straffalternativ. Øvre strafferamme var således syv års fengsel. Straffen ble for begge fengsel i 90 dager og en bot på kr 30 000. Under normale omstendigheter ville fengselsstraffen ha vært ubetinget, men på grunn av langt tidsforløp fra de straffbare forholdene ble avsluttet, ble straffen gjort betinget.¹²⁰

¹²⁰ Rt 2010 side 1328 og LB-2009-100834.

8 Litteraturliste

Bøker

Cordt-Hansen, Hans, Henning Alme Siebke og Espen Knudsen *Revisorloven med kommentarer*. 4. utg. Oslo, 2010.

Eckhoff, Torstein og Jan E. Helgesen *Rettskildelære*. 5.utg. Oslo, 2007.

Eskeland, Ståle *Strafferett*. 2. utg. Oslo, 2006.

Gulden, Bror Petter *Den eksterne revisor*. 7. utg. Oslo, 2010.

Husabø, Erling Johannes *Straffansvarets periferi*. Bergen, 1999.

Langsted, Lars Bo, Paul Krüger Andersen og Lars Kiertzner *Revisoransvar*. 7.utg. København, 2008.

Røstad, Helge *Innkast i straffefeltet*. Oslo, 1993.

Artikler

Berget, Mona *Revisors straffeansvar*. I: Revisjon og Regnskap nr 1/2011. Side 62-64.

Lover og forarbeider

Lov av 17. juli 1998 nr 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven).

Lov av 15. januar 1999 nr 2 om revisjon og revisorer (revisorloven).

Lov av lov 19. november 2004 om bokføring (bokføringsloven).

Lov av 20. mai 2005 nr 28 om straff (den nye straffeloven). Ikke trådt i kraft.

Lov av 19. juni 2009 nr 60 om endringer i revisorloven og enkelte andre lover (gjennomføring av revisjonsdirektivet).

Innst. O. nr 61 (1997-98) Innstilling fra finanskomiteen om lov om årsregnskap m.v. (regnskapsloven).

Ot.prp. nr 42 (1997-98) Årsregnskap m.v. (regnskapsloven).

Ot.prp. nr 75 (1997-1998) Revisjon og revisorer (revisorloven).

Ot.prp. nr 90 (2003-04) Straff (straffeloven).

Ot.prp. nr 22 (2008-2009) (endringslov) Straffeloven 20. mai 2005 nr 28 (siste delproposisjon – slutføring av spesiell del og tilpasning av annen lovgivning).

Ot.prp. nr 78 (2008-2009) (endringslov) Revisorloven og enkelte andre lover (gjennomføring av revisjonsdirektivet).

NOU 1992:23 Ny straffelov – alminnelige bestemmelser.

NOU 1995:30 Ny regnskapslov.

NOU 1997:9 Om revisjon og revisorer.

Revisjonsstandarder

ISA 200.

ISA 320.

Rettsavgjørelser

Rt 1986 side 505.

Rt 1996 side 391.

Rt 2010 side 1328.

HR-2011-63-A.

LB-2009-80355.

LB-2009-100834.

Oslo tingretts dom av 4. januar 2007.

Oslo tingretts dom av 3. april 2009.

Oslo tingretts dom av 4. juni 2009.

